



جامعة 8 ماي 1945 قالمة
كلية الحقوق والعلوم السياسية



تخصص قانون عام

قسم الحقوق

مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة الماستر في القانون

الرقابة الضريبية للأفراد: الإجراءات والطعون

تحت إشراف:

أ. الدكتور: أحمد فنيديس

إعداد الطلبة:

1/ ناصر لوصيف

2/ محمد سامي مرطاني

تشكيل لجنة المناقشة

الرقم	الأستاذ	الجامعة	الرتبة العلمية	الصفة
01	أ.د. مراد ميهوبي	8 ماي 1945 قالمة	استاذ التعليم العالي	رئيسا
02	أ. د أحمد فنيديس	8 ماي 1945 قالمة	استاذ التعليم العالي	مشرقا
03	د. فلكاوي مريم	8 ماي 1945 قالمة	أستاذ محاضر "أ"	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2024_2025



شكر و تقدير

الحمد لله حمدا كثيرا على كرم عطائه وجزيل فضله الذي
وفقنا لإنجاز وإتمام هذه المذكرة.
أتقدم بفائق عبارات الشكر والتقدير والاحترام لأستاذي
الفاضل الدكتور " أحمد فنيديس " على ما قدمه من جهد
ضمن هذه المذكرة، وعلى كل ما قدمه لنا من نصائح وتوجيهات.
كذلك، لا يسعني إلا أن أتوجه بالشكر الموصول والاحترام
والتقدير لأساتذتي الكرام، أعضاء لجنة المناقشة كل باسمه
ومقامه.

إهداء

الحمد لله حمدا كثيرا على نعمه التي أنعم علينا، والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد سيد الخلق أجمعين، أما بعد، يقول رسولنا الكريم:

"لا يشكر الله من لا يشكر الناس"

إلى روح والدي الكريمين عمر، الغالية الذين لطالما تمنيا لي التبوء أعلى الدرجات.

إلى العائلة الكريمة فردا فردا

إلى زوجتي الكريمة ونور حياتي ابنتي "مريم"

إلى أصدقائي الأوفياء ومن مد لي يد العون بالتشجيع والملازمة

*** ناصر ***



إلى الألماس الذي لا ينعكسر، نبع العطاء الذي زرع الأخلاق بداخلي
وعلمني الارتقاء...

إلى من أحمل اسمه بكل فخر... إلى أبي العزيز.
إلى الزهرة التي لا تذبل ... نبع الحنان... إلى من تعجز الكلمات عن
وصفها وتسكن أمواج البحر لسماع اسمها... إلى أمي الحبيبة
والغالية

إلى ملائكة الأرض شقائق النعمان... الذين احتضنوني وزرعوا الورود
في طريقي

إلى إخوتي " محمد منتصر، محمد أمين، محمد رياض...

إلى رفيق دربي عمي ناصر

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرات جهدي و أقول: إن طال الزمان ولم ترون
فهذا جهدي فاذكروني

داعيا المولى أن يجزيينا في الدنيا والاخرة

مرطاني محمد سامي

مقدمة

مقدمة:

تعتبر الضريبة فريضة مالية يؤديها أفراد المجتمع إلى الدولة للقيام بوظائفها، والتي كانت تنحصر وظائفها في تحقيق العدل وحفظ الأمن الداخلي أو الخارجي، ثم تطور استخدام الضريبة فأصبحت أداة مالية تستخدمها الدولة الحديثة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، تتجاوز النظرة على أنها مورد مالي يغذي الخزينة العمومية بالإيرادات.

تحتل الضرائب مكان الصدارة بين مختلف مصادر إيرادات الدولة، فهي أهم إيراد ممول لخزينة الدولة، ويقوم النظام الضريبي الجزائري على أساس الجمع بين نوعي الضرائب المباشرة وغير المباشرة، حيث يعتبران وسيلتين لتتبع عنصري الدخل ورأس المال، ويتألف من مجموعة من الضرائب المباشرة (الضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال)، ومجموعة أخرى من الضرائب غير المباشرة (الضريبة على الانفاق والضريبة على التداول).

تحتل الضريبة على الدخل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة، لكونها تستوعب أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة، فهي أهم الوسائل التي تمكن من تحديد المقدرة التكلفية للفرد، وبالتالي الاقتطاع من دخله ما يتناسب مع ظروفه الشخصية.

ولتحديد وعاء الضريبة على الدخل، يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون، يتضمن المادة الخاضعة للضريبة، وتقوم إدارة الضرائب بالتأكد من صحة ما يحتويه من معلومات على ضوء الحقائق المتوفرة لديها عن المكلف بالضريبة.

ولضمان صحة التصريح الضريبي، فإن إدارة الضرائب تحتفظ لنفسها بحق رقابة التصريح الضريبي وإعادة التقييم إذا بني على غش أو خطأ والوصول إلى حقيقة المادة الخاضعة للضريبة.

وعليه، تعتبر الرقابة الضريبية فحصا لغرض خاص بهدف تحديد الوعاء الضريبي، حيث يقوم المراقب بالتأكد من أن المكلف بالضريبة قد أعد تصريحه الضريبي طبقا لأحكام القانون، حيث منح المشرع إدارة الضرائب سلطة التحقق من صحة ما يتضمنه، من خلال دراسته دراسة معمقة تمكن المراقب من معرفة بداية ونهاية السنة المالية لنشاط المكلف بالضريبة، والتأكد من تقديمه للتصريحات بانتظام، وعمل مقارنات بين تصريحات المكلف بالضريبة للسنوات المختلفة بهدف الاسترشاد بها عند الرقابة.

لقد الزم المشرع إدارة الضرائب بأن تخطر المكلف بالضريبة بما تدخله على تصريحه من تصحيح أو تعديل، وأن تدعوه إلى تقديم ملاحظاتها على ذلك في أجل محدد، عساها تقتنع بسلامة وجهة نظر المكلف بالضريبة فتراجع نفسها بنفسها.

لقد منح المشرع المكلف بالضريبة الحق بالتصريح بوعائه الضريبي، وفي مقابل ذلك منح إدارة الضرائب حق رقابة ذلك التصريح للتأكد من صحته وإعادة التقييم إذا تبين لها أن تقدير المكلف بالضريبة كان مجحفاً في حق الخزينة العمومية، من جهة أخرى منح المكلف بالضريبة سبل عديدة للدفاع عن حقوقه بدء بالشكوى الضريبية أمام إدارة الضرائب، والطعن أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال، والطعن أمام القضاء.

أولاً: أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع في أهمية عملية وأخرى علمية.

1- الأهمية العملية:

يهم القانون الضريبي كل المكلفين بالضريبة خلال كامل حياتهم، حيث يخضعون لالتزامات ضريبية معقدة وصعبة الفهم، أين تثير الضريبة مشكلات فنية تصادف إما عند فرض الضريبة أو عند تحصيلها، خاصة مع التدخلات المتعددة لإدارة الضرائب من خلال المناشير والتعليمات لتفسير النصوص الغامضة، نتج عنه عدم الإلمام بكل هذه النصوص.

2- الأهمية العلمية:

تفرض الضريبة حسب مقدرة المكلف بها، وذلك بعد حسم التخفيضات والإعفاءات المقررة في التشريع الضريبي، هذا يعني أن العبء الضريبي لا ينتج عن مجرد عمليات حسابية بسيطة تهدف إلى توزيع مبلغ الضريبة بين المكلفين بها، بل يجب أن يكيف المبلغ المطلوب مع وضعية كل مكلف، إنه البحث عن العدالة الضريبية.

غير أن البحث عن العدالة الضريبية يخلق نوع من عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة، وعليه تأخذ فكرة المساواة مفهوماً آخر، فهي تعتمد على فكرة المساواة في التضحية، بحيث لا تتحقق العدالة الضريبية إلا إذا أخذت حلة المكلف وظروفه الشخصية وحجم وطبيعة الوعاء في الاعتبار.

ثانيا: أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان كيفية تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة وتبسيط الإجراءات وتحسين العلاقة بينهم وبين إدارة الضرائب، باعتبار التصريح الضريبي المقدم من المكلفين بالضريبة نهائي وصحيح إلى أن يثبت العكس، بحيث يجب أن يتحمل المكلف الضريبة على قدر قدرته التكليفية، وذلك يتطلب تأسيس وحساب الضريبة بطريقة سليمة ومطابقة لأحكام القانون.

كما تهدف إلى تبيان كيفية تحقيق التوازن بين حقوق الأفراد وضماناتها، وتحمل الأعباء المالية على أساس من العدل والمساواة، وحماية حقوق الدولة في تحصيل الضريبة لتغطية النفقات العامة.

ثالثا: الإشكالية المطروحة:

هل إجراءات الرقابة الضريبية على دخل الأفراد وإجراءات الطعن في إعادة التقييم كفيلة بضمان حقوق المكلفين بالضريبة؟

رابعا: أسباب اختيار الموضوع:

هناك أسباب ذاتية وأخرى موضوعية:

1- الأسباب الذاتية:

إعطاء بعض الحلول التي من خلالها تزيل الإشكالات المطروحة في الواقع العملي. المساهمة في إثراء الدراسات الضريبية خصوصا الرقابة الضريبية وإزالة اللبس والغموض الذي كان يشوب هذا الموضوع ، خاصة توضيح آليات الرقابة الضريبية.

2- الأسباب الموضوعية:

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة، إذ تسعى بشكل كبير في تمويل النفقات العامة وتحقيق التنمية المستدامة، ولكي تتمكن الدولة من تأمين هذه الموارد بشكل عادل ومنظم برزت أهمية الرقابة الضريبية كأداة أساسية لضمان الالتزام بالقوانين والتشريعات الضريبية.

الرقابة الضريبية على الأفراد تهدف إلى التحقق من صحة التصريحات الضريبية وكشف حالات التلاعب والغش الضريبي بما يعزز الثقة بالنظام الضريبي ويكرس مبدأ العدالة والمساواة بين المكلفين بالضريبة، وتلعب الرقابة الضريبية دورا محوريا في تحسين عمل إدارة الضرائب من خلال جمع المعلومات والبيانات الدقيقة، وتطوير اساليب الرقابة بما يواكب وتطورات الإقتصادية

خامسا: الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى: قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مدير الضرائب بولاية بسكرة 2009-2010، مذكرة ماجستير، حيث عالجت الطالبة الموضوع من حيث أن الرقابة الضريبية هي التي تكفل جودة التصريحات وقد خالفناها الرأي في تقديم تصريحات بجودة وعناية من طرف المكلفين حيث هي من تكفل الرقابة الضريبية الجيدة، وبالتالي تعطي اريحية وسهولة وتضمن إعادة التقييم والطعن الضريبي.

الدراسة الثانية: طالبي بن عيسى " التصريح الجبائي كأداة إثبات للفصل في منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر، مقالة نشرت بالمجلة العربية في العلوم الاجتماعية سنة 2019، وقد عالج الموضوع والذي تمثل في مدى اعتماد التصريح الضريبي المقدم من طرف المكلف بالضريبة كوسيلة أساسية لإثبات صحة الأسس الضريبية التي تكون محل منازعة ضريبية حيث أنه ركز على صحة التصريح الذي نخالفه الرأي رغم أهمية التصريحات ولنه لم يعطي أهمية لدور الرقابة الضريبية كضمانة أساسية من خلال الإجراءات والطعون.

سادسا: منهج الدراسة:

للإجابة على هذه الإشكالية استعملنا المنهج الوصفي لأنه يمكن من وصف وتحليل العناصر المدروسة، وتبيان العلاقات القائمة بينها، للوصول إلى الغاية المبتغاة من الدراسة، مستعينا بآليات التحليل والنقد والتقييم، كونه المنهج المناسب للدراسات القانونية.

سابعا: صعوبات البحث:

واجهتنا عدة صعوبات في إنجاز هذا البحث:

- عملية منها كثرة التعديلات للقوانين الضريبية وتعدد المنشير والتعليمات التي تصدرها إدارة الضرائب، مما يؤدي إلى عدم الإلمام بكل محتويات النصوص القانونية وعدم قدرة الاطلاع عليها من قبل المكلفين بالضريبة، وكذلك غموض وتعقيد البعض منها إلى شرح وتوضيح إضافة إلى وجود كتب بلغات أجنبية والتي تتطلب كثيرا من الوقت الكافي لترجمتها الترجمة الصحيحة.

- الاعتماد على المراجع المتخصصة المحرر باللغة الأجنبية بعد ترجمتها وما تطلبه ذلك من جهد.

- صعوبة الوصول إلى الاجتهاد القضائي وانتقاء منه ما يخدم الموضوع.

ثامنا: خطة البحث:

تم تقسم الموضوع إلى فصلين مسبقين بمقدمة ومتبوعين بخاتمة.

الفصل الأول بعنوان: إجراءات الرقابة الضريبية للأفراد وتناولنا فيه أولا الرقابة الشكلية وثانيا الرقابة على الوثائق.

الفصل الثاني بعنوان: الطعن في القرار الضريبي وتطرقنا فيه أولا إلى الطعن الإداري، وثانيا إلى الطعن القضائي.

الفصل الأول

إجراءات الرقابة
الضريبية للأفراد

الفصل الأول:

إجراءات الرقابة الضريبية للأفراد

تسعى الدولة لتغطية نفقاتها المتزايدة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية من الرفع من مواردها، ومن أهم هذه الموارد من إيرادات الدولة من الدومين الخاص وضرائب الجباية، وقد تزايدت أهمية الضرائب بوصفها من أهم الإيرادات السيادية الحديثة، وتعتبر الضريبة موردا لا يستهان به لتمويل ميزانية الدولة، التي أصبحت تبحث عن تنوع مصادر التمويل، وتسعى الدولة للعناية بقطاع الضرائب المباشرة فأوجبت الضريبة على الدخل الإجمالي بمجموع دخول المكلفين بالضريبة كالعامل ورأس المال المنقول والثابت.

حيث تلعب الجباية دورا بالغ الأهمية كأداة فعالة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية وهذا من خلال ما تحققه من عوائد كبيرة تدرج في جانب إيرادات ميزانيته، فهي تشكل أكثر أنواع الإيرادات استقرارا¹.

تختلف أنواع الضرائب باختلاف مصدرها والأشخاص المكلفين بها، فنجد منها الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تضم في حيزها الضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين، الضريبة على أرباح الشركات، والضرائب غير المباشرة والرسوم على القيمة المضافة، وما يهم في بحثنا هذا هي الضريبة على الدخل الإجمالي للأفراد².

فالضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة شخصية منها ما يقتطع مباشرة من المنبع ومنها ما يحصل مباشرة من المكلف بالضريبة كالضريبة على الأرباح³، كنظام ثاني يبنى على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والرقابة الضريبية تهدف إلى التحقق من صحتها ومحاولة كشف مكامن الغش فيه.

¹ - تكوك نومير، الجباية وتسوية المنازعات المتعلقة بها في التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2020، 2021، ص8.

² - رضوان دوداح، محاضرات في قانون الضرائب، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص مالية المؤسسة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2020-2021، ص 12، 13.

³ - منصور بن عمار، الضرائب على الدخل، د.ط، منشورات جامعية باجي مختار، غنابة، 2009-2010، ص 252، 253.

قد خول المشرع الضريبي لإدارة الضرائب في القانون الخاص به والذي يخضع له كذلك المكلف بالضريبة،¹ جملة من الوسائل القانونية تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها، وإعادة النظر في التقدير إذا تبين أنه كان مجحفا في حق الخزينة العمومية.

تعد الرقابة الشككية اول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة الى مكتب الإدارة الجبائية، وتخص مختلف التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين، فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى المعلومات التي تحملها التصريحات، بل تهتم بالشكل الي قدمت به المعلومات، وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق² سنتطرق في هذا السياق إلى المبحث الأول: الرقابة الشككية، المبحث الثاني: الرقابة على الوثائق.

المبحث الأول:

الرقابة الشككية

تعد الرقابة الشككية الخطوة الاولى التي تباشرها الادارة الجبائية في رقابة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، حيث يتم فيها الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة، والتصحيح المادي للأخطاء المرتكبة فيها، مع عدم اجراء اي تقدير بين هذه التصريحات التي تمتلكها ادارة الضرائب، فهي لا تهدف الى تصحيح ما صرح به المكلف بالضريبة، بقدر ما تنظر الى الشكل الذي جاءت به هذه التصريحات التي يتم معاينتها في المرحلة الثانية والمتمثلة في الرقابة على الوثائق³.

هذه الرقابة تطبق كل سنة أين تصحح كل الأخطاء المادية التي ارتكبت دون قصد في تصريحات المكلفين بالضريبة، ومراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة، والعناصر التي تدخل

¹ - قانون رقم 02- 11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 203، قانون الإجراءات الجبائية، نشرة جانفي 2025.

² - منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، جامعة باجي مختار عنابة، ص36، 37.

³ - فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 168، 167.

في تحديد الوعاء الضريبي،¹ وهي أساسية تهدف لضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

وفي حالة نقص المعلومات أو ظهور معطيات جديدة تثير الشك في مصداقية التصريحات، يقوم المفتش بالأمر بطلب مزيد من المعلومات وذلك في اتصال مباشر مع المكلف بالضريبة لتقديم هذا الأخير تبريرات وتكون المدة المحددة بأجل 30 يوما، من خلال إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات أو بتحويلها إلى الرقابة على الوثائق، بمعنى الرقابة الشكلية² تعتبر تمهيد للرقابة الضريبية على الوثائق.³

وفي الواقع ان هذا النوع من الرقابة احيانا ينجز وأحيانا أخرى لا ينجز، وذلك يعود لحجم الملفات الجبائية الضخم، وعدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة.³

ينحصر هذا الشكل في الرقابة على الوثائق على طلب المعلومات أو طلب التوضيحات والتبريرات.

تهدف الرقابة الشكلية إلى التحقق من مدى انتظام المكلف بالضريبة في تقديم التصريحات، بنظره على التصريحات وتتابعها وتعمل على المقارنات بين تصريحات المكلف في السنوات لمعرفة مدى الاختلاف بين رقم الاعمال وقيمة الخدمات لغرض البحث والفحص والتعرف على بعض الايضاحات من واقع التصريح لإدارة الضرائب وترى مصادر الإيرادات المختلفة والنفقات.⁴

تعتبر الاجراء الاولى التي تباشره الادارة الجبائية في الرقابة، حيث تتولى هذه الاخيرة الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة. وعليه لا تهدف الرقابة الشكلية الى تصحيح ما صرح به المكلف بالضريبة بقدر ما تنظر الى الشكل التي

¹ - سامية العايب، مداخله بعنوان الإطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط إثباتها، الملتقى الوطني حول: الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قلمة، يومي 28، 29 أكتوبر 2015، ص 10.

² - خلوفي سفيان، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي، مجلد 05، العدد 01، جامعة العربي تبسي، تبسة. الجزائر، 2018/06/27، ص 202، 203.

³ - منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، جامعة باجي مختار عنابة، ص 36، 37.

⁴ - محمد حامد عطا الفحص الضريبي للأنشطة، الإسكندرية، سنة 1994، ص 14.

جاءت به هذه التصريحات، والتي تتم معاينتها في المرحلة الثانية والمتمثلة في الرقابة على الوثائق.¹

توفر مجموعة من البيانات اللازمة لتوضيح المركز المالي للمكلف بالضريبة، لتقدير الضريبة الواجبة تقديرا صحيحا. الرقابة الشكلية تتطرق أولا إلى إلزام المكلف بالضريبة بتقديم التصريح الضريبي، النتائج المترتبة عن تقديم التصريح الضريبي، وأخيرا فحص التصريح الضريبي.²

المطلب الأول:

تقديم التصريح الضريبي

يعتبر التصريح الضريبي أول إجراء في تحديد العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وقد حرص المشرع على ضرورة تقديم هذا التصريح من المكلف بالضريبة لتحقيق ضمانات قانونية له اتجاه الإدارة الضريبية منعاً من تعسفها في إساءة سلطتها، بل تقيدا لسلطتها في حالة تقديمه بصورة صحيحة ويترتب على تقديمه آثار مختلفة.³

إن التصريح الضريبي مهما كان نوعه ومضمونه يتوقف إجمالا على إرادة المكلف بالضريبة في إعطاء صورة واضحة لتحمله جزء من الأعباء العامة، أو ما عبر عنه المشرع بأن: "الضريبة من واجبات المواطنة"، يقابل هذه الإرادة الحرة للمكلفين حق الإدارة في الدفاع عن حقوق الخزينة العامة.⁴

¹ - سامية العايب، مرجع سابق، ص 10.

² - أحمد فيندس، مداخله بعنوان الرقابة المكتبية أداة لاختيار الأشخاص الذين يخضعون للتدقيق الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قلمة يومي 28، 29 أكتوبر 2015، 2016، ص 3.

³ - نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول وإدارة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، مصر، 2008، ص 145.

⁴ - المادة 82 من دستور 2020.

⁵ - عيسى زرقاط التصريح الجبائي بين التزامات المكلف وصلاحيات الإدارة، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، المجلد 18، العدد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2023، 469.

حينما تستقبل الإدارة الضريبية التصريحات على الدخل حيث تستطيع أن تبدأ المراقبة الأولية الرسمية (التحقق من العنوان وما إلى ذلك)¹.

التصريح الضريبي الموجه إلى الإدارة الضريبية تلقائياً من المكلف بالضريبة يسهل ويخفف العبء من عمل الأعوان الذين يقومون بتجميع المعلومات والبيانات التي تعد معلومات حساسة في عملية الفحص الضريبي من دون هذه المساهمة التلقائية من المكلفين.²

الفرع الأول:

ماهية التصريح الضريبي

هو التزام للمكلف مباشرة، وفي هذه الحالة إن مسؤولية تحديد الوعاء تمنح لمكلفين بالضريبة في شكل التزام بالتصريح سواء منه مباشرة أو من غيره، وللمصالح الضريبية كامل السلطات لمراجعة هذا التصريح.³ عن طريق الاستثمارات المطبوعة لدى الإدارة الضريبية، والتي يقيد بها على المعلومات والبيانات التي تفيد هاته الأخيرة وحساب الوعاء الضريبي الواجب دفعه من قبل المكلفين مع احترام الآجال المحددة قانوناً.⁴

أولاً: المقصود بالتصريح الضريبي وخصائصه

نتناول في هذا المجال التصريح الضريبي ثم خصائصه.

1- المقصود بالتصريح الضريبي:

التصريحات الضريبية هي مجموع الوثائق القانونية التي تحدد العلاقة بين المكلف وإدارة الضرائب لتسهيل عملية الاتصال بينهما، حيث تحتوي الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة

¹ - Céline Delavallée et autres, Le control fiscal impôt sur le revenu, le particulier édition, ¹ page 4.

² - Éric péchillon, le control fiscal des particuliers, déroulement des opérations et recours, la justice au quotidien, maitre de conférences a la faculté de droit de rennes1, page 13.

³ - سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، 2009 - 2010، ص 47.

⁴ - أمينة شريف، التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد السابع، العدد الأول، 2023، ص 908.

المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلفين بالضريبة والتي تحدد الأساس الضريبي لمداخيله.¹

ويمكن تعريف التصريح الضريبي على أنه: " تلك الوثيقة المكتوبة التي تتضمن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة، التي يتقدم المكلف بالضريبة لمصلحة الضرائب حيث يكون لها تأثير على الوعاء الضريبي.²

كذلك قد عرف التصريح الضريبي في القانون المصري على أنه: "اعتراف مكتوب موقع عليه من المكلف بالضريبة أو وكيله موضحا اجمالي الإيرادات والمصروفات وصافي أرباحه من مزاوله نشاطه من السنة المالية المنتهية.³

مما سبق يمكننا أن نستخلص التعريف التالي: " التصريح الضريبي هو وثيقة يستلمها المكلف بالضريبة من إدارة الضرائب، حيث تختلف هذه الوثيقة حسب طبيعة الضريبة الواجب التصريح بها، حيث يتم من خلالها تحديد الضريبة المستحقة والواجبة الأداء من خلال نصوص القانون الضريبي مع حق احتفاظها بحق الرقابة لتلك التصريحات وطلب التوضيحات والتبريرات.⁴

2- خصائص التصريح الضريبي

يتميز التصريح الضريبي بخصائص معينة حتى يعطي لصفته وحجيته:

أ-خاصية الإيضاح:

أن يكون التصريح الضريبي ذو مضمون واضح وغير متناقض، فلا يشوبه نقص أو خطأ مادي، وفي حالة العكس وجب تصحيحه⁵ وهو التزام يتقيد به المكلف بالضريبة حتى يتوصل إلى:

¹ - سمية قحموش، مرجع نفسه، ص 47.

² - محمد حامد عطا، مرجع سابق، ص 13.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس والفحص الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص 326.

⁴ - علي قناص، التصريحات الجبائية الالكترونية كألية لتقليل الفجوة الضريبية في الجزائر، دراسة حال مديرية كبريات المؤسسات أطروحة دكتوراة، حمة لخضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي سنة 2022-2023، ص 82.

⁵ - المادة 195 من الأمر 76-101، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، ج.ر، عدد 12، صادرة في 27 سبتمبر 1976.

1- العمل على إزالة اللبس وإزالة الغموض والاختلاط التي قد يشار في ذهن الإدارة الضريبية.

2- العمل على إثبات واقعة الدليل على غياب أي نية للتهرب من الضريبة¹.

ب-خاصية التبرير:

- أن كل ما جاء في التصريح مبرر بشكل يجعل إدارة الضرائب تقبل ماورد في مضمونه ويتم بإرفاق الفواتير والمستندات.

وهو أكثر قسوة حيث يبدأ المكلف بالضريبة بالبيانات لكل ما جاء في الإثبات وليس مجرد شرح. أو توضيح، وتطلب الإدارة الضريبية من المكلف عن طريق وسائل خاصة كالتدقيق وثبت لها أن لدى المكلف نية التهرب الضريبي².

ج-خاصية الإبلاغ:

يسعى المكلف بالضريبة إلى إعلام الإدارة بكل ما له علاقة بالمادة الضريبية، ويجب أن يكون عملاً شاملاً أي ألا يسعى المكلف بالضريبة إلى إخفاء معلومات ذات تأثير على حساب الضريبة³.

ثانياً: الشروط الواجب توافرها في التصريح الضريبي

يعتمد النظام الضريبي الجزائري كغيره من الأنظمة الضريبية على نظام التصريحات، فقد ألزم المكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم الضريبية كل حسب نشاطه، ووفقاً للضريبة الخاضع لها، وبموجب قوانين ضريبية تحدت مجموعة من الشروط الواجب توافرها في التصريحات المقدمة منها شروط شكلية وأخرى شروط موضوعية.

1- الشروط الشكلية للتصريح الضريبي:

تحرر التصريحات الضريبية على استمارات محددة ضمن مدونة المطبوعات الرسمية للإدارة الضريبية والتي يمكن للمكلف أن يجدها لدى إدارة الضرائب⁴. ويمكن أن يستخرجها أو

¹ - إبراهيم يامة، مرجع سابق، ص 39

² - نشأت إدوارد ناشد، مرجع سابق، ص 192.

³ - إبراهيم يامة، مرجع سابق، ص 39

⁴ - طالبي بن عيسى، التصريح الجبائي كأداة للفصل في منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر، المجلد 11، العدد 02 جامعة البليدة، الجزائر، 2019/04/26، ص 517.

يسحبها إلكترونيا من الموقع الرسمي من المديرية العامة للضرائب، وقد بدأ العمل بها ابتداء من أول جانفي 2017.

لا يمكن للمكلف بالضريبة القيام بالتصريح إلا على تلك الاستثمارات تحت طائلة البطلان¹

يتضمن التصريح كافة البيانات والمعلومات الكافية على المكلف بالضريبة مثل:

الاسم، اللقب، العنوان، طبيعة النشاط... الخ.

تساعد هذه المعلومات إدارة الضرائب على كشف حقيقة معاملاته، وذلك حتى تتمكن من تقدير الضريبة تقديرا صحيحا.²

يكون التصريح موقع ممن له حق تقديمه قانونا من المكلف أو من يمثله قانونيا، وجوب تقديمه في الميعاد القانوني، إن المشرع الجزائري وضع من خلال قوانين الضرائب المعمول بها مواعيد محددة لإيداع التصريحات الضريبية ولا يمكن مخالفته³، فبالنسبة للتصريحات السنوية لقد حددت اجالها من يوم 30 أفريل من السنة الموالية لسنة النشاط كأخر أجل.

أما المكلفين الجدد ملزمين بإيداع تصريحاتهم التقديرية يوم 31 ديسمبر من سنة بداية النشاط كأخر أجل طبقا لأحكام قانون المالية، إذا صادف تاريخ آخر الأجل يوم عطلة رسمية يؤجل تاريخ الإيداع إلى أول يوم مفتوح بعد يوم العطلة.⁴

2- الشروط الموضوعية لصحة التصريح الضريبي:

إن مضمون التصريح الذي يشكل الجوهر الأساسي للإثبات في حالة النزاع الضريبي، يقع على عاتق المكلف بالضريبة، حيث يفترض أن يتضمن هذا التصريح كل المعلومات والمعطيات بخصوص وضعيته الضريبية ببيان مداخله، أرباحه، وتكاليفه القابلة للخصم.

¹ -طالبي بن عيسى، مرجع السابق، ص 517.

² - إسماعيل فريجات، مداخلة بعنوان الإطار القانوني للرقابة الجبائية الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر،

كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قلمة، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، ص 12.

³ - نشأت ادوارد ناشد، مرجع سابق، ص 160.

⁴ - المادة 3، 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثا: أنواع التصريحات الجبائية

إن التصريح الضريبي هو تصرف إرادي محض صادر عن المكلف بالضريبة الذي يجد مصدره التشريع الضريبي والهدف منه هو إعلام الإدارة الضريبية لإنهاء أو تأسيس الضريبة، ومن خلال هذا الأهداف يتحدد نوع التصريح الضريبي، وعلى العموم تصنف التصريحات الضريبية كالتالي:¹

1- التصريح بالوجود

هو الكشف الذي يتعين على المكلف بالضريبة تقديمه قانونا لإدارة الضرائب كتاريخ خضوعه للضريبة في أجل (30 يوما) من بداية نشاطه.² واعتبار تقديم التصريح لأول مرة إخطار بمزاولة النشاط، ويترتب عن تخلفه أي تخلف تقديمه عقوبات ونقص امتناعه عن تقديمه³، وبالرجوع إلى نصوص القانون يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة عن أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة، أن يقدموا 30 يوما الأولى لبداية نشاطهم تصريحا مطابقا للنموذج الذي تطبقه الإدارة إلى مصلحة الضرائب المباشرة التابعين لها.

ويجب أن يرفق هذا التصريح بشهادة ميلاد، وكذا بمعلومات خاصة إن كان المكلف أجنبيا، تتمثل في الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان في الجزائر وخارج الجزائر. كما يجب تدعيم التصريح بنسخة من العقد أو عقد الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأجانب إنجازها في الجزائر⁴، ويعاقب كل مكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود وفقا لما هو منصوص عليه في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بدفع غرامة مالية.

وفي هذا الصدد أصدرت المحكمة الإدارية بقائمة حكمها الصادر بتاريخ 28-10-2015، تحت رقم 15\1099، حيث أن المدعية ترفع شريحة الدعوى بأن المدي عليها (خ،ش) قد أخضعت لعقوبة عدم التصريح بالوجود المقدرة ب 30.000 دج، حيث أن المكلف بالضريبة تستحق هذه العقوبة لأنها لم تصرح بالنشاط رغم إثبات وجوده.⁵

¹ - طالبي بن عيسى، مرجع سابق، ص 514.

² - المادة 183 من المرسوم التشريعي 18/93.

³ - نشأت إدوارد ناشد، مرجع سابق، ص 202.

⁴ - إبراهيم يامة، مرجع سابق، ص 34.

⁵ - المحكمة الإدارية قائمة، رقم 15\1099، الصادر بتاريخ 28-10-2015، غير منشور.

2-التصريح بالدخل الإجمالي:

التصريح بالوعاء الضريبي (الدخل الإجمالي) يكون أثناء ممارسة النشاط خلافاً للتصريح بالوجود حيث يهدف إلى تحديد جميع المداخل والمعلومات حتى يتم تحديد المبلغ الواجب دفعه كضريبة.

3-التصريح الشهري والفصلي:

هو عبارة عن وثقة تأخذ مكان إشعار بالضرائب والرسوم التي تدفع نقداً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر.¹

أ- بالنسبة للتصريحات الشهرية قد ذكرها في نصوص قانونية والتي تخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتخص تلك التصريحات التي تدفع لصالح المستخدمين أي الاقتطاع من المنبع.²

ب- بالنسبة للتصريح الفصلي فيخضع له فئة معينة من المكلفين، مثل المكلفون الخاضعون لنظام التصريح المراقب (أصحاب المهنة الحرة الشاملين للضريبة على الدخل الإجمالي في فئة الأرباح التجارية).³

4-التصريح بالتوقف عن النشاط:

إن المكلف بالضريبة الذي توقف عن النشاط ملزم بإعلام الإدارة الضريبية حسب الاختصاص الإقليمي لموقع النشاط، وهذا خلال 10 أيام من التوقف عن النشاط سواء توقف نهائي أو مؤقت، والهدف من هذا التصريح هو تصفية حسابات وتطهير الوضعية الضريبية للمكلف اتجاه المصالح الضريبية.⁴

رابعاً: أهمية التصريحات الجبائية

يلتزم المكلف بالضريبة أو الغير بتقديم التصريح الذي يعتبر أفضل السبل في تقدير الوعاء الضريبي، حيث تكون للإدارة الضريبية كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح لما له من أهمية سواء للمكلف بالضريبة أو لإدارة الضرائب.

¹ -سمية قحموش، مرجع سابق، ص 61.

² -المادة 75 فقرة 1 و2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ -المادة 74 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ -المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نشرة 2025، من المرسوم التشريعي رقم 93-18، المؤرخ في 29-12-1993، المتعلقة قانون المالية لسنة 1994، جريدة رسمية، عدد 1993/88.

-تعتبر التصريحات نتيجة النظام الضريبي التصريحي الذي هو تلقائي ويرضى المكلف نفسه لأنه أدرى بمقدرته التكليفية وبالتالي فإن الوعاء المحدد ينطلق من قناعاته الذاتية في تحقيقه.

- اعتبار المكلف بالضريبة أدرى بوضعية السيولة الخاصة به وتترجم درجة الوعي الضريبي، حيث ان الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين جانب الالتزام بالتصريح من قبل المكلف بالضريبة وجانب الالتزام على ما صرح به.

-إن التصريح الضريبي هو الأداة الأكثر سهولة بالنسبة للمكلف بالضريبة وهمزة الوصل بينه وبين الإدارة فيعتبر شريكا في تقدير الدخل الخاضع للضريبة، والالتزام ينعكس عليه إيجابيا فكلما كان ذلك الالتزام انعكس أيضا على حصيلة الضرائب.

-ويعتبر أداة اتصال بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة، بالتالي له فعالية كبيرة في تمكين الإدارة من ممارسة الرقابة.

المكلف بالضريبة هو الوحيد الذي يعرف حقيقة دخله وذمته المالية وأرباحه ورقم أعماله.

-المكلف بالضريبة له القدرة على إعلان العناصر الخاضعة للضريبة وقلّة التكاليف في عبء إثبات التقدير .

-تفادي التقييم التقديري أو التلقائي من إدارة الضرائب، وإنشاء نظام رقابي أكثر فعالية.¹

-تقديم تسهيلات لكيفية كتابة وملء التصريحات عن طريق المحررات التي تنشرها المديريات الضريبية.

- توفير الجهد والوقت والمال للإدارة الضريبية وقدرتها على مطابقة التصريحات الضريبية.

-احتمال فقدان التصريحات الضريبية في الإدارة.²

-وجود التصريح الالكتروني لذا فاحتمال فقدان التصريحات الضريبية من الإدارة الضريبية يترتب عليه عدم حصر الضريبة المستحقة للتصريح المفقود، وبالتالي ضعف الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية وضياع مورد مالي على الخزينة العمومية، بالتالي فهو يوثق ويحفظ التصريحات والمستندات.

¹ - نشأت إدوارد ناشد، مرجع سابق، ص 194.

² - نشأت إدوارد ناشد، مرجع نفسه، ص 195.

- جهل الإدارة الضريبية بالوسائل غير المشروعة التي قد يستخدمها المكلف بالتخلص في قيمة الضريبة، أو التقليل منها، أو التزوير في المستندات المطلوبة.

- التصريح الضريبي يحمي المكلف بالضريبة ويشكل قرينة لصالحه كون الإدارة الضريبية ملزمة بالأخذ بمحتواه مالم تقدم الدليل عكس صدقه.¹

المشرع وتحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية جعل بداية حساب مبني على تصريح المكلف بالضريبة كأساس عام، وهكذا يكون المشرع منح المكلف بالضريبة امتيازاً كبيراً عن الإدارة الضريبية وهو بذلك أعفاه من السبق في الإثبات أي أن المكلف بالضريبة لمجرد التصريح القانوني يكون معفياً من الإثبات، وعلى الإدارة الأخذ بما جاء في التصريح إلا فهي من يتحمل عبء الإثبات عكس ماورد في التصريح الضريبي.²

الفرع الثاني:

النتائج المترتبة عن تقديم التصريح:

بمجرد تقديم التصريحات الضريبية من طرف المكلفين بالضريبة للإدارة الضريبية والتي نفترض في المكلف في المكلف سن النية في تقديم تصريحاته وبالمقابل، فهذه الأخيرة تخضع لمبدأ العدالة الضريبية ومبدأ المساواة بين كل المكلفين، وبطبيعة الحال فأن ذلك ينجم عليه نتائج معينة وبإمكاننا أن نوجز بعضها منها.

يترتب عن تقديم التصريحات مجموعة من النتائج الهامة تتمثل في:

أولاً: التزام إدارة الضرائب بقبول التصريح على مسؤولية المكلف بالضريبة:

تسدد الضريبة من واقع هذا التصريح حيث يقوم بتقديم تصريح من تلقاء نفسه، يتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على النحو الصحيح.³

¹- إبراهيم يامة، تأسيس الدين الضريبي على ضوء التشريع الجبائي الجزائري، جامعة أحمد درارية، أدرار، الجزائر 20-2001، ص 39.

²- إبراهيم يامة، مرجع نفسه، ص 40.

³-سمية قحموش، مرجع نفسه، ص 47.

ثانيا: عدم جواز تعديل التصريح الضريبي لمجرد الشك في مدى صحة التصريح:

يستند ذلك إلى بيانات وسندات المؤيدة للتصريح، أو التي تتواجد لدى مصلحة الضرائب، فدور الإدارة ينحصر في مراجعة التصريحات للتأكد من صحتها، وبالتالي إدخال أي تعديل عليها لمجرد الشك في وجود خطأ، وإنما تلتزم إدارة الضرائب بالرجوع إلى المستندات المرفقة للتصريحات وتؤكد من عدم مطابقة التصريح لما هو مجسد في الواقع.¹

ثالثا: تقديم التصريح ينقل عبئ الإثبات على إدارة الضرائب:

تقديم الأدلة التي تبرر تصحيح التصريح، وعندما لا يقدم المكلف بالضريبة التصريح يتم فرض الضريبة بناء على تقدير إدارة الضرائب، فهذه الأخيرة تحمل عبئ الإثبات فالأصل أن تصريحات الضريبة صحيحة حتى يثبت العكس، وبالتالي يتعين على إدارة الضرائب تقديم ما يناقض صحتها وما يبرر عدم الأخذ بها. وفي حالة عدم تقديم تصريح من المكلف بالضريبة فإن مقدار الضريبة يحدد وفقا لتقدير إدارة الضرائب وعليه إثبات العكس.²

المطلب الثاني:

فحص التصريح الضريبي

نظرا لتزايد عدد المكلفين بالضريبة وضعت إدارة الضرائب في عين المكان رقابة انتقائية للتصريحات، قد تستمر في التحقق من أن قد المكلفين قد قدموا تصريحاتهم ويكون محلا للرقابة. وهي إجراء مرن يسمح بتحقيق الأخطاء الشائعة، وتمثل أولوية هذا الفحص التعرف على المكلفين بالضريبة الذين لم يقوموا بإيداع لدى إدارة الضرائب فهم ملزمين بتقديم تصريحاتهم.

الرقابة الشكلية مجموعة العمليات التي تقوم بها إدارة الضرائب على ملفات المكلفين بالضريبة، المكتبي بتحديد الملفات التي تكون محلا للتحقيق.

الرقابة الشكلية عملية اعتيادية يخضع لها كل تصريح وتعتبر إجراء ضروري، فالمدقق الضريبي يقتصر عمله على فحص الوجود الشكلي لبعض المعلومات والمؤشرات التي يجب أن

¹ - أحمد فنيديس، مداخلة بعنوان الرقابة المكتبية أداة لاختيار الأشخاص الذين يخضعون للتدقيق الضريبي، مرجع سابق،

ص 4.

² - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 32.

تتواجد في كل تصريح ضريبي¹، فالأمر يتعلق بالتأكد من هوية المكلف بالضريبة: بطاقة تعريف وطنية، رقم جبائي، وثائق الملحقة بالتصريح، توقيع المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني...الخ²

من المؤكد أن هذا التصريح هو بداية أولى لخطوات الوفاء بالضريبة تتلوها خطوات أخرى مثل الفحص وإيضاح البيانات والتحريات والربط والتحصيل، والتصريح في هذه الصورة يكون موقعا من المكلف بالضريبة حسب وسيلة تقديمه.³

الفرع الأول:

تصحيح الأخطاء المادية

تغطي الرقابة الشككية مجمل التدخلات التي تجر إلى تصحيح الأخطاء المادية والواضحة في التصريحات، كذلك فحص هوية وعنوان المكلفين بالضريبة مثل المتدخلة في مادة الضريبة على الدخل،⁴ وتصحيح الأخطاء المادية يشكل عمل تحضيرى ومبدئي للرقابة المستندية.⁵

مثلا في حالة العنوان الخاطيء عند ارسال الاشعارات سواء اشعار بالتحقيق المحاسبي أو اشعار بإعادة التقييم يلجأ المكلف بالضريبة إلى النزاع، ولذا وجب على الإدارة الضريبية ان تتأكد وتصحح هذه الأخطاء المادية.⁶

¹ - أحمد فيندس، مداخلة بعنوان الرقابة المكتبية أداة لاختيار الأشخاص الذين يخضعون للتدقيق الضريبي، مرجع سابق، ص 4 و 5.

² - L'tifi Mohamed Habib, le contrôle fiscal et la garantie administratives du contribuable vérifie, Edition l'expert tunis, 2006, p 45

³ - نشأت إدوارد ناشد، مرجع سابق، ص 156.

⁴ - أحمد فيندس، مداخلة بعنوان الرقابة المكتبية أداة لاختيار الأشخاص الذين يخضعون للتدقيق الضريبي، مرجع سابق، ص 5.

⁵ - عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الجزء الأول، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة الجزائر، 2012، ص 20.

⁶ - Roland Torrel, contrôle fiscal, les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence, maxima laurent du mensil editeur, page 64.

أن المدقق يبحث عن الوجود المادي لبعض البيانات والمؤشرات التي يجب أن يشار إليها في جميع التصريحات الضريبية، وهذه الرقابة هي عملية روتينية تخضع لها جميع التصريحات الضريبية، وهي إجراء ضروري وتحضيري للرقابة المستتدية.¹

الفرع الثاني:

طلبات التبرير والتوضيح

قد نص قانون الإجراءات الجبائية على صلاحيات الإدارة الضريبية بممارسة الرقابة على مختلف التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة عن طريق طلب بعض المعلومات حول أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبة أو الملفات.²

في إجراء حق الاطلاع الإدارة تتصل بالغير للحصول على معلومات عن المكلف بالضريبة، أما في طلبات التوضيح والتبرير فهي تصل مباشرة بالمكلف بالضريبة، بعد قيام إدارة الضرائب بالفحص المكتبي للتصريحات يمكن أن يجرها الفحص إلى أن تطلب من المكلف بالضريبة المعني توضيحات أو تبريرات. لتوضيح ما يوجد من نقص أو غموض من بيانات التصريح لإثبات ما جاء به، ويلتزم المكلف بالضريبة لكي تحقق إدارة الضرائب من افتراضات الصحة في البيانات.³

أولاً: طلب التوضيحات:

حيث تكون الرقابة في شكل

يمكن للإدارة الضريبية طلب توضيحات من المكلف بالضريبة حوا النقاط التي تراها غير كافية غير واضحة، فطلبات التوضيح لا تتضمن سوى الشرح والتفسير من طرف المكلف بالضريبة دون اشتراط لتقديم أي مبررات أو مستندات، أما هذه الطلبات تسمح لموظف إدارة الضرائب بفحص ملف المكلف بالضريبة بتوضيح بعض التناقضات الفوضوية التي تظهر في التصريحات.⁴

¹-Ltifi Mohamed Habib, op. cit, p 45

²-المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية

³- أحمد فنيديس، مداخلة بعنوان الرقابة المكتتبية أداة لاختيار الأشخاص الذين يخضعون للتدقيق الضريبي، مرجع سابق،

ص8

⁴- محمد الصغير بعلي، الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 5،6.

1- طلبات التوضيح شفويا:

بإمكان موظف إدارة الضرائب المختص ان يقوم بدعوة المكلف بالضريبة الى مكتبه للاستيضاح عن شيء محدد غير واضح في تصريحه، كما ستمتع للمعنيين إذا طلبوا تقديم توضيحات شفوية.

2- طلبات التوضيح كتابيا:

عبارة عن صيغة معينة تحتوي على اسئلة محددة عن كل النقاط التي تريد الادارة استيضاحها، يجب ان تكون كتابية التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات وتوجيهها للمكلف وتكون مدة اجابته 30 يوما¹.

ثانيا: طلبات التبرير:

هي أخطر من طلبات التبرير، من خلالها تطلب إدارة الضرائب من المكلف بالضريبة تبرير بعض المداخل غير المعللة، وهذا لما تؤسس بأن تكون له مداخل معتبرة من تلك المصرح بها، ويمكن لإدارة الضرائب أن ترسل للمكلف طلبات تبرير إذا كانت بحاجة إلى دليل متعلق بالدخل أو الأعباء المصرح بها.²

وتبدأ هذه العملية داخل مكتب مصالح الضرائب، ويجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح في النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على كل التوضيحات أو التبريرات وتمنح للمكلف بالضريبة وتمنح للمكلف أجل 40 يوما.³

يمكن لإدارة الضرائب أن ترسل للمكلف بالضريبة طلبات توضيح في وجود تناقضات أو عدم تجانس سواء بين مختلف التصريحات مع المعلومات التي يمتلكها، ومن ناحية يمكن أن ترسل إليه طلبات تبرير إذا دليل متعلق بالأعباء المصرح بها، ولا يمكن إعمالها إلا في حالات محددة، وهذا الحق يتعلق بإثبات صحة وسلامة ما جاء في التصريح من بيانات وهو محدد بالقانون.⁴

¹ - المادة 19 فقرة 1، 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 76، 77.

³ - تكوك نومير، مرجع سابق، ص 83.

⁴ - محمد الصغير بعلي، الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 6.

يمكن ان تشمل كل عنصر خاص بإنشاء الضريبة على الدخل، الوضعية الضريبية للمكلف بالضريبة، فالمكلف مطالب بتقديم التبريرات للإدارة الضريبية حول عدم التناسق المكتشف ما بين هو موجود وما حصلت عليه الإدارة.¹

ادارة الضرائب يمكنها ان تطلب من المكلف بالضريبة تبريرات بمعنى عناصر اثبات، وهذا الطلب إذا كان أكثر إكراها من طلب التوضيحات.

2_حالات طلبات التبرير

لا يمكن ان يحمل هذا الحق الا على الحالة الشخصية للمكلف بالضريبة والأعباء العائلية والاعباء التي تخصم من الدخل الاجمالي.²

إن إدارة الضرائب تستطيع أن تطلب من المكلف بالضريبة تبريرات أيضا حينما يجتمع لديها معلومات بأن المكلف بالضريبة لديه مداخل أكثر مما قد أعلنها في تصريحه، حيث يمكن مثلا استجواب المكلف بالضريبة.³

أولا: مضمون طلبات التبرير

تكون كتابية، ويجب ان تبين بوضوح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التبريرات وتوجيهها الى المكلف بالضريبة المعني للإجابة عليها، وفي حالة كان الرد غير مبرر هنا تطلب الادارة منه تحديد اجابته وبمبررات كافية خلال مدة تقل عن 30 يوما.

ثانيا: اجراءات طلبات التوضيح والتبرير

طلبات التوضيح والتبرير يجب أن تحدد بوضوح النقاط التي تخصها وتضمن للمكلف بالضريبة من أجل تقديم إجابته، ويجب على الإدارة احترام بعض قواعد المحتوى والشكل ويمنح للمكلف أجل لتقديم إجابته.⁴ تتمثل صلاحيات الغدارة في تقديم المكلف وإجابة المكلف.

¹ - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 70، 79.

² - المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية .

³ - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، ص 77.

⁴ - أحمد فنيديس، مرجع نفسه، ص 78.

1_تقديم الطلبات:

تكون خلال اجل الاسترداد، ويجب ان يتم اعلانها عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام حتى تتمكن الادارة من اثبات ارسالها، ويجب عليها ان تترك اجل للمكلف للإجابة، وعدم اجابة المكلف يؤدي الى فرض التلقائي للضريبة.

2_اجابة المكلف:

هذه الطلبات تجبر المكلف بالضريبة الاجابة على تحت طائلة الفرض التلقائي، والاجابة يجب ان تكون مبررة لترسل الى ادارة الضرائب في الآجال الممنوحة. إذا لم يجب المكلف بالضريبة على هذه الطلبات في الأجل، ولم يجب أي إجابة كتابية يمكن أن يخضع للفرض التلقائي.¹

الفرع الثالث:

تحديد الملفات التي ستكون محلا للرقابة المستندية:

نظرا لتزايد عدد المكلفين بالضريبة، قد وضعت إدارة الضرائب في عين المكان رقابة انتقائية للتصريحات، وتستمر في التحقق من ان كل المكلفين قد قدموا تصريحاتهم وكل تصريح مبدئيا ممكن أن يكون محل رقابة، وفي الواقع لا تتم الرقابة على الوثائق كل سنة إلا على جزء من بينها، يختار إما بناء على مؤشرات أو على أساس أهميتها.

أولا: الفحص بناء على مؤشرات

1- على أساس قاعدة الفاحص الفرد:

- حيث أن هذه الطريقة لن تتخلى عنها الإدارة الضريبية حيث جرى في إدارة المصالح الحكومية والإدارات الضريبية بصفة خاصة، على أن يرتبط الأمل بالحافز الأمر الذي يؤدي إلى قيام أعوان الإدارة الضريبية بتصيد الأخطاء-إن جاز التعبير- للمكلف بالضريبة حتى لو كانت أخطاء مادية، ويترتب على ذلك ارتفاع مبلغ الضريبة وتزداد الحصيلة.² كذلك ويتم هذا عن طريق المحققين بناء على خبرتهم.

¹ - أحمد فنيدس، مرجع نفسه، ص 78، 79.

² - نشأت إدوارد ناشد، مرجع سابق، ص 499.

2- على أساس الفحص الشامل:

ويعد هذا النوع بأن يقوم العون المراقب بمراقبة جميع التصريحات التي تم اختيارها عشوائياً، والذي يتطلب وقتاً طويلاً لمراقبة كل تصريح والحكم على مدى صحته وأمانته، مع إعطاء عناية خاصة للحالات الهامة لصغار المكلفين بالأفراد.

وهنا يمكننا أن ندرج الاختيار الآلي، حيث يعتمد على نظام معلوماتي لتحليل البيانات والإشارات التحذيرية.

3- على أساس المراقبة المستهدفة:

نستخدم هذه الطريقة بالنسبة للتصريحات السابقة بعد إدخال بعض التعديلات عليها، فإذا ما تأكد المراقب من صحة البنود المعدلة، اعتمد تصريح وإذا ثبت العكس فإنه يوسع مجال المراقبة للتحقق من صحة التصريح من عدمه¹.

فقد نجد وجود تناقضات في التصريحات الجبائية بالإضافة إلى مقارنة نشاط المكلف بنتائج مكلفين مماثلين، أو التبليغ بمعلومات من جهات خارجية كالبنوك، ويمكن أن تعزو إلى ظهور نمط معيشة لا يتماشى مع الدخل المصرح. مراعاة التصريحات المقدمة من صغار المكلفين بعد الفحص المكتبي مع مراعاة التطور في حجم النشاط من سنة لأخرى وحتى عدم الانتظام.

4- اعتماد الطريقتين معا (أي الفاحص الفرد والمراقبة المستهدفة):

هو استخدام للطريقتين مع بهدف قياس عدم الالتزام اعتماداً على خصائص التصريح مثل الدخل الإجمالي، والنشاط المتعلق بالدخل.

ويرى البعض أن استخدام أسلوب الحص بالعينة مع أسلوب الفحص الشامل لحالات كبار المكلفين مع بداية تطبيق ثم الأخذ بأسلوب الأخذ بالعينة لجميع المكلفين بعد الاعتياد على تطبيق الأسلوبين، أي تقسيم المكلفين إلى فئات من خلال حجم الأعمال أو الأرباح المحققة.²

¹ - نشأت إدوارد ناشد، مرجع نفسه، ص 499، 500.

² - نشأت إدوارد ناشد، مرجع سابق، ص 500.

ثانيا: الفحص بالعينة

الفحص الضريبي بصفة عامة يقصد به التحقق من أن المكلف بالضريبة قد أوضح في تصريحه الضريبي، أدرج كل ما حققه من إيرادات من غير إخفاء أو إسقاط أو تخفيض لجزء منه وأنه¹ ملئ هذه الإيرادات بأعبائها ونفقاتها.

إن الفحص الضريبي بالعينة أو كما يطلق عليه الفحص الانتقائي Audit Select هو خضوع نسبة محددة من التصريحات الضريبية المقدمة والملفات لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة، في حين تعتمد باقي التصريحات بالحالة التي أعدت عليها ودون فحص، بحيث يتم فحص الملف الضريبي مرة واحدة كل عدة سنوات وليس كل عام، على أن يكتفي كل سنة بعينة معينة على سبيل المثال.²

المبحث الثاني:

الرقابة على الوثائق

للإدارة الضريبية حق مراقبة التصريحات التي يقوم بها المكلف بالضريبة سواء كانت هذه الضرائب مباشرة أو غير مباشرة، بالإضافة تهدف إلى تمكينها من تحصيل الضرائب التي لم يتم تسديدها من قبل المكلف بالضريبة.³

حيث أن حرية التصريح يتمتع بها المكلف بالضريبة ضمن النظام الجبائي التصريحي بنفسه، حيث يصرح الى الادارة الضريبية التي يفرض ان تكون صحيحة، او يمكن التأكد منها عن طريق الرقابة.⁴

تحتاج الإدارة الضريبية إلى سند قانوني يحمي جميع التصرفات التي يمارسها الأعوان من خلال تأدية واجباتهم إلى تقديم ضمانات تحافظ على حقوق المكلف بالضريبة، وعليه فإن

¹ - نشأة إدوارد ناشد، مرجع السابق، ص 488.

² - نشأة إدوارد ناشد، مرجع نفسه، ص 489.

³ - العايب سامية، مرجع سابق، ص 10

⁴ - اسيا قاسيمي، فهيمة حدادو، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 03، العدد 01،

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، ص. 156

الإدارة الجبائية وضعت من خلال التشريعات الجبائية مجموعة من النصوص التي تظفي بواسطتها على استعمال حقوقها¹.

الرقابة على الوثائق تتعلق بمجموع الأعمال التي تم تنفيذها على الملفات من طرف الإدارة الضريبية، وهذه الإجراءات المرنة تخص جميع المكلفين وتسمح بتصحيح الأخطاء الشائعة. إن المهام ذات الأولوية للمراقبة على الوثائق في البحث عن المكلفين بالضريبة الذين لم يضعوا تصريحاتهم فيخضعونهم إجباريا، فالرقابة على الوثائق تسمح بانتقاء الملفات الذين يكونوا محل التدقيق.²

لكي تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة حقها في التحقق من صحة وسلامة البيانات الواردة في التصريحات، ولكي تستطيع أن تؤسس وعاء الضريبة فإنها تتمتع بسلطة الفحص والرقابة³

المطلب الأول:

إجراءات الرقابة على الوثائق

يسمح حق الرقابة للإدارة الجبائية عن طريق الاجراءات المنصوص عليها في التشريع الضريبي من معرفة اهمال المكلف لواجباته، وبإمكانه الحاق الضرر لخزينة الدولة عند مخالفته القانون الجبائي، وتقوم الإدارة الضريبية بصفة دورية، حيث تتمتع الادارة الضريبية بمجموعة من الصلاحيات، وبالمقابل يتمتع المكلفون بالضريبة الخاضعين للرقابة بمجموعة من الحقوق والالتزامات الملقة على عاتقهم.⁴

3-- كمال برباوي، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية، العدد 02، د.مجلد، جامعة بشار، 2018، ص 312

2 – p. Bonneval, et autres, contester ou reclamer face au fisc et a lurssaf, cadre jirudique, procedures, modeles de lettre, resolution de litiges, maxima laurent de mensil editeur, page 24.

3- محيي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، كليتي التجارة والسياحة والفنادق، الإسكندرية، 2000، ص 203.

4- أحمد فنيدس، مداخلة بعنوان الرقابة المكتبية أداة لاختيار الأشخاص الذين يخضعون للتدقيق الضريبي، مرجع سابق،

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتسبة من طرف المكلفين.¹

وهي على خلاف الرقابة الشكلية، حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية وتكون هذه المراقبة شاملة، وتخص محتوى ومضمون التصريحات. وتعتبر فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي.²

وينقسم هذا المطلب في فروع أولها مفهوم حق الاطلاع، الفرع الثاني طلبات التوضيح والتبرير.

الفرع الأول:

مفهوم حق الاطلاع

منح المشرع صلاحيات للإدارة الضريبية الحق في الاطلاع على الملفات والوثائق التي تكون بحوزة الجهات العامة، لتمكينها حصر المكلفين وتحديد الإيرادات الخاصة بهم، كذلك التأكيد على حماية أسرارهم ويمنع من إفشاء المعلومات الخاصة بهم والوثائق من طرف أعوان إدارة الضرائب.³

أخذ المعلومات عند اللزوم أو نسخة من الوثائق الموجودة لدى الغير إدارات ومؤسسات لاستعمالها في، تحديد الوعاء الضريبي، حيث تمارس إدارة الضرائب حق الاطلاع على بعض المعلومات لدى الغير لفحص صحة تصريحات المكلفين بالضريبة إضافة إلى ذلك المعلومات التي تلزم الهيئات بتقديمها.⁴

حق الاطلاع يشمل العديد من الضرائب مثل الضريبة على دخل الافراد، وعلى أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة.⁵

¹ - تكوك نومير، مرجع سابق، ص 77.

² - تكوك نومير، مرجع نفسه، ص 81.

³ - محمد حامد عطا، مرجع سابق، ص 41.

⁴ - محمد الصغير بعلي، مداخلة بعنوان تقنيات الرقابة الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عنابة، يومي 28، 29 أكتوبر 2015-2016، ص 2، 3.

⁵ - أحمد فنيديس، مداخلة بعنوان الرقابة المكتبية أداة لاختيار الأشخاص الذين يخضعون للتدقيق الضريبي، مرجع سابق، ص 8.

أولاً: تعريف حق الاطلاع

عرف حق الاطلاع على أنه: "هو حق في إلزام المكلف بالضريبة بتقديم وسائل تسمح بمراقبة وضعيته الضريبية، ويتعلق بحق يهدف إلى الحصول بطريقة أحادية على معلومات ضرورية لتأسيس الضريبة"¹

كما عرف حق الاطلاع على أنه: "هو حق إدارة الضرائب في الاطلاع على جميع الوثائق والمستندات الخاصة بنشاط المكلف بالضريبة، ولو كانت هذه الأخيرة مودعة لدى الغير وذلك في إطار القانون".²

عرف حق الاطلاع على أنه: "إمكانية قانونية تسمح للإدارة الضريبية كل الوثائق المستعملة من طرف المكلفين جميع الخاضعين للاطلاع على تصريحاتهم المكتوبة".³

ثانياً: مجالات تطبيق حق الاطلاع:

إن مجال تطبيق حق الاطلاع واسع، فإضافة إلى الإدارات والمحاكم يستعمل اتجاه الأشخاص الطبيعية أو المعنوية التي لها صفة التاجر والمؤسسات الصناعية والتجارية والمهن غير التجارية، لا يستعمل على الدفاتر فقط بل يلزم القانون التجاري بإمسакها ويمتد إلى أوراق الإيرادات والنفقات،⁴ فكل هذه الوثائق تسمح للإدارة الضريبية بكشف هوية الزبائن خاصة بالنسبة إلى الأشياء مرتفعة الأسعار مثل السيارات الفخمة والمجوهرات⁵

أ- حق الاطلاع التلقائي:

إن القانون هو الذي يبين الأشخاص الذين يخضعون لهذا الالتزام والمتمثل في تقديم المعلومات لدى إدارة الضرائب دون طلب منها، ونشير إلى أهم حالات الاطلاع التلقائي:

¹ - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018، ص 40.

² - إبراهيم يامة، مرجع سابق، ص 42.

³ - الهادي خضراوي، محمد السعيد سعيداني، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 02، د.مجلد، جامعة الأغواط، 2015، ص 52.

⁴ - محمد الصغير بعلي، مداخلة بعنوان الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 3.

⁵ - Eric péchillon, op.cit, p 43.

1- هيئات الضمان الاجتماعي:

تتمتع إدارة الضرائب بحق الاطلاع التلقائي اتجاه هيئات الضمان الاجتماعي، والتي يتعين عليها ان توافي إدارة الضرائب سنويا بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي يعين فيه رقم التسجيل المؤمن له والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لها.¹ مع تحديد المدة الزمنية التي تحتويها وثائق العلاج وفقا لنص القانون.²

يجب أن تعد هذه الكشوف على نفقة هيئات الضمان الاجتماعي قبل 31 ديسمبر من كل سنة، وتعتبر موافاة المدير الولائي للضرائب بهذه الكشوف قبل أول أبريل من السنة الموالية وبعد ذلك تقوم المصالح المختصة اقليميا باستغلال هذه الكشوف في تأسيس الوعاء الضريبي للمعنيين وإجراء عمليات الرقابة الجبائية اللازمة.³

2- السلطة القضائية:

يمكن لإدارة الضرائب استعمال التي تحصل عليها من السلطة القضائية أثناء رفع الدعوات المدنية والجزائية والتي من شأنها تسمح بافتراض تهرب مرتكب في المجال الضريبي.⁴

إن السلطة القضائية ملزمة بإعلام الإدارة الضريبية بالمعلومات التي تخص كل الدعاوى المسجلة لديها، وتكون هذه الأخيرة في أمس الحاجة لديها من أجل رفع اللبس عن أي مناورة يقوم بها المكلف بالضريبة الذي يعمل على إنقاص العبء الضريبي المفروض عليه⁵، وفقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية⁶

3- استعمال حق الأرشفة:

تعد الاحكام الخاصة بأحكام الاطلاع على الملفات المحفوظة في الأرشفة والسندات العمومية وقد ورد ذلك كما يلي:

¹ - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 48.

² - المادة 46 فقرة 3، 4، 5 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011 ص 65، 66.

⁴ - محمد الصغير بعلي، مداخلة بعنوان: تقنيات الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 4.

⁵ - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 161.

⁶ - المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية.

يتعين على كل من اودعت لديه سجلات الخالة المدنية او جداول الضرائب كل الموظفين المكلفين بالأرشفة وايداع السندات العمومية. والسماح للأعوان بأخذ المعلومات اللازمة من اجل حماية مصالح الخزينة دون دفع مصاريف.¹

لقد حدد المشرع لإجراء هذا الاطلاع مجال زمني، حيث لا يمكن طلب ممارسة حق الاطلاع في ايام العطل بخلاف لك حصص الاطلاع في الايام الاخرى من طرف الاعوان داخل المستودعات في اجل 4 ساعات يوم.²

ب- حق الاطلاع بناء على طلب الإدارة

يمكن أن يمارس هذا الحق تجاه الإدارات والمؤسسات العمومية وأيضاً اتجاه المؤسسات الخاصة.

1-الاطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية

يخضع لهذا الحق كل إدارات الدولة بما فيها البلديات والولايات وكل الشركات الخاضعة لرقابة الدولة، والمؤسسات العمومية والهيئات المختلفة تحت رقابة السلطة الإدارية، والتي يجب عليها أن تطلع إدارة الضرائب على الوثائق المتعلقة بها دون تعارض مع السر المهني.³ إن مجال تطبيق هذا الحق واسع، لأن يستعمل في كافة الوثائق المصلحية، وكذا في مواجهة كل الهيئات الموجودة تحت سلطة الدولة وخاصة المؤسسات العمومية.

2-الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

الأشخاص الذين لهم صفة التاجر يجب أن يطلعوا الإدارة بناء على طلب منها على الدفاتر التجارية الاجبارية، ونفس الشيء بالنسبة للشركات التجارية التي يجب أن تقدم جميع المعلومات المحتويات في سجلات تحويل الأسهم والمستندات.⁴

¹ -العيد صالح، مرجع سابق، ص 67، 68.

² -المادة 48 من قانون الاجراءات الجبائية.

³ -المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ -محمد الصغير بعلي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 5.

يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وجميع التجار وكل الذين تتمثل مهمتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة وكذا الشركات،¹ أن يقدموا لأعوان الضرائب الدفاتر اللازمة التي نص على مسكها القانون التجاري، وكذا جزاءات من يعرقل هذا الحق سواء بالامتناع أو بإتلاف الأوراق والمستندات.²

ثالثاً: استعمال حق الاطلاع

هذا الحق مخول لإدارة الضرائب أثناء ممارستها لمهامها وذلك بالاطلاع على المكلف ومستنداته. على الموظف المختص بالاطلاع ان يرسل إخطاراً الى المكلف بالضريبة يحدد فيه طبيعة تدخله بصفة خاصة عدم الخطأ بين هذا الاطلاع وبين الحق في التبرير والتوضيح.

يجب على إدارة الضرائب عندما تحصل على معلومات من الغير أن تعلم المكلف بالضريبة المعني بطبيعة تلك المعلومات التي حصلت عليها حتى يمكن أن تقدر أنها بحوزته.³

وذلك لجلب أقصى قدر من المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بدقة وهو لا يفرض على الأشخاص المعنيين الشرح أو المناقشة مع أعوان إدارة الضرائب فالواجب الوحيد هو اطلاعهم على الوثائق أو الاثباتات، والذي يمكن ان تكون إلكترونية.⁴

يلتزم المكلف بالضريبة باستقبال موظفي إدارة الضرائب، فلا يضع العقوبات أمام عملهم، فلا يعمد مثلاً إلى غلق إدارة الضرائب في مواعيد الاطلاع، وأن يخصص لهم مكان غير ملائم كما يحق لأعوان الاطلاع على لما هو له من وثائق وسندات.⁵

¹ - المادة 10,9 من القانون رقم 22-09 مؤرخ في 05 مايو 2022 ، الجريدة الرسمية عدد 32 مؤرخة في 14 مايو 2022، يعدل ويتم الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1976 والمتضمن القانون التجاري.

² - المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص 53، 54.

⁴ - المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - رمضان صديق، الأحكام العامة للضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، كلية الحقوق، جامعة حلوان، امصر، ص

رابعاً: مكان واجال استعمال حق الاطلاع

يكون استعمال حق الاطلاع بالنسبة للمؤسسات في مقرها الرئيسي، بوجود فعليا وثائق حق الاطلاع، حيث يقوم المراقب بممارسة مهامه وهي الاطلاع على الوثائق فقط دون نقل او نسخ الوثائق الى مكتبه. فإن استعمال حق الاطلاع لا يكون الا في حدود الاختصاص الاقليمي للمصلحة الذي يتبعونها فقاعدة المكان لا مناص منها تحت طائلة بطلان الإجراءات.¹

يمكن أن يستعمل في أي وقت سواء قبل مباشرة عمليات التدقيق أو خلالها، وفي معنى المادة² يجب أن تمارس في أوقات العمل الطبيعية وليس في أوقات خارجة عن هذه المواعيد.

اما بالنسبة لأجال حق الاطلاع محددة بمدة معينة، بمعنى ان الوثائق والمستندات التي مارست حق الاطلاع فيها لا يمكن الاحتفاظ بها الى مالا نهاية، بل يتم تحديد مدة معينة كحد اقصى للاحتفاظ بها في 10 سنوات³.

الفرع الثاني:

إجراء المعاينة

استعمال الرقابة المعترف به لإدارة الضرائب إذا كان يبتدأ بحق بسيط في الاطلاع، فإن يمكن أن يرخص لإدارة الضرائب بغيراء عمليات بحث عن المعلومات، وإجراء حجز للوثائق عندما توجد قرائن بأن المكلف بالضريبة قد تملص من الضريبة بأفعال الشراء والبيع، وهو ما يسمى بإجراء المعاينة.⁴

وضع المشرع الجبائي القواعد العامة لعملية المعاينة التي تشكل إحدى الوظائف لعمل الإدارة الضريبية، وقد أوردها في قانون الإجراءات الجبائية⁵ إذ يمنح لأعوان الإدارة الجبائية الحق في القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو ضرورية في المحالات المهنية للمكلفين من صناع وتجار.

¹ - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 62، 63.

² - المادة 18 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - محمد الصغير بعلي، مرجع سابق، ص 6.

⁵ - المادة 22 إلى 32 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: مجال تطبيق إجراء المعاينة

حق المعاينة لا يخص إلا بعض الضرائب وبعض الأفعال التدليسية، ويستعمل في جميع الأماكن من طرف أعوان إدارة الضرائب المؤهلين.¹

نص المشرع الضريبي على أن بعض النشاطات تشكل ممارسات تدليسية، وهذا ما جاء في قانون الإجراءات الجبائية² " تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية فيما يأتي:

- ممارسة نشاط غير مصرح به.
- تسليم سندات أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

نتيجة لذلك فإن الإدارة الجبائية تهدف من خلال إجراء المعاينة إلى محاربة التملص من الضريبة، بهدف الكشف عن الغش والتهرب الضريبي وذلك نظراً لاستعمال المكلف بالضريبة لممارسات تدليسية.

1- الضريبة المعنية بالمعاينة:

حق المعاينة³ هو إجراء إداري يسمح بالبحث عن الغش الضريبي في مادة الضرائب المباشرة الضرائب على الدخل الإجمالي، ولا يستعمل من طرف إدارة الضرائب إلا في حالات جد محددة، كما أنه يتطلب تدخل القاضي.

2- موضوع المعاينة

تتم عملية المعاينة للوثائق التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته⁴، كقاعدة عامة يرخص القاضي بحجز كل الوثائق اللازمة، وعليه فحق المعاينة⁵ لا يمكن استعماله للبحث عن المخالفات غير المعاقب عليها جزائياً.

¹ - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع السابق، ص 86.

² - المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 86.

⁴ - المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 88.

3- مكان استعمال حق المعاينة:

تباشر إدارة الضرائب حق المعاينة تحت رقابة القضاء، كما ذكرنا عن أسباب التدليس أين يحتمل وجود الأوراق والوثائق المتعلقة بأفعال التدليس كالمكلف¹ بالضريبة المعني بدءا من منح الترخيص لهم من السلطة القضائية ويتولى هذه المهمة أعوان مؤهلين مرخص لهم من القضاء.

ثانيا: شروط ممارسة إجراء المعاينة

أوجب المشرع على الإدارة الجبائية² في البدء في إجراء حق المعاينة المخول لها قانونا بموجب سلطتها في الرقابة، واحترام بعض الشروط المقررة لها قانونا والنمثلة فيما يلي:

1- طلب ترخيص قضائي

يعتبر إجراء المعاينة تحت طائلة البطلان إذتا لم تقم الإدارة الجبائية بطلب ترخيص قضائي، مع العلم أنه لا يمكن طلب ترخيص إلا بحق إجراء المعاينة إلا أمر رئيس المحكمة المختصة إقليميا.³ بالإضافة إلى أن هذا الحق تتضمن ألا تبدأ المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا وألا تكون بعد الثامنة مساء.⁴

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم من طرف مسؤول إدارة الضرائب المؤهل إلى السلطة القضائية وأن يحتوي على كل البيانات التي في حوزة إدارة الضرائب، بحيث تبرر بها المعاينة وتبين خصوصا فيما يأتي:⁵

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- عنان الأماكن التي ستتم معاينتها.
- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

¹ - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع نفسه، ص 89.

² - المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - سيد أعمار محمد، الجزاء المترتب عن المكلف بالضريبة المعترض على الرقابة الضريبية، دراسة مقارنة، جامعة غرداية، ص 251.

⁴ - المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 91.

2- تبليغ بإجراء المعاينة:

نص قانون الإجراءات الجبائية¹ على أن يبلغ الأمر الذي يرخّص بإجراء المعاينة في عين المكان وحين إجراءاتها، إلى الشخص المعين أو ممثله الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على المحضر.

وما تجدر إليه الإشارة² إليه ينبغي على المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي أن يحدد مواعيد وطرق الطعن في محضر التبليغ، وهذا من أجل إحاطة المكلف بالضريبة بكل الضمانات والإجراءات القانونية لضمان سلامة حقوقه.

المطلب الثاني:

نتائج الرقابة على الوثائق

إذا قبلت إدارة الضرائب التصريح بحالته ولم تجر عليه تصحيحا عليه وتقدر الضريبة بنفسها، فيعتبر التصريح تقديرا والتزاما بأدائها في الموعد القانوني، وذلك أعمالا لنظام التقدير الذاتي الذي يتبناه المشرع، والذي يقوم على المكلف بالضريبة وحده الأقدر على تحديد دين الضريبة المستحقة وتسديدها على هذا الأساس.

إذا قبلت إدارة الضرائب تصريح المكلف بالضريبة، إذا بإجراء تصحيح من واقع البيانات الواردة بالتصريح، ففي هذه الحالة يجب إشعار المكلف بالضريبة بذلك، إن قبله أصبح التقدير نهائي.³

الفرع الأول:

الإشعار بإعادة التقييم

يتعلق الأمر بإجراء شكلي، حيث يمنح ضمانات للمكلف بالضريبة ويسمى إجراء إعادة التقييم الوجاهي ويستعمل عندما ترسل إدارة الضرائب إلى المكلف بالضريبة إشعار إعادة التقييم بعد إجراء رقابة مستندية أو بعد تدقيق بالمحاسبة.⁴

¹ - المادة 1/37 من قانون الإجراءات الجبائية

² - سيد أمر محمد، مرجع سابق، ص 253.

³ - أحمد فيندس، مداخلة بعنوان الرقابة المكتبية أداة لاختيار الأشخاص الذين يخضعون للتدقيق الضريبي، مرجع سابق، ص 9.

⁴ - أحمد فيندس، الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 260.

في هذا الإشعار الذي يرسل إلى المكلف بالضريبة بإعادة التقييم يجب أن يكون مبررا بكيفية تسمح بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة كما جاء في الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة.¹

تمتلك إدارة الضرائب سلطة تعديل تصريحات المكلفين بالضريبة عندما تكتشف الرقابة نقائص وعدم دقة تتطلب إعادة تقييم جزئي لأسس الضريبة، وهنا تطبق الاجراءات السارية المفعول وقت اجراء إعادة التقييم.²

لا يجوز لإدارة الضرائب إعادة تقييم الضريبة الذي تم بناء على تصريحات المكلف بالضريبة لمجرد شك عون إدارة الضرائب في مدى صحة هذا التصريح، وإنما يجب تعديل بأن يتم من واقع هذه البيانات والمستندات المؤيدة له.

هذا الإجراء بإمكانه كل من إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة الوقوف القانوني على المركز القانوني للأمر وتبادل وجهات النظر كل ما يثيره كل طرف من دافع ووسائل قانونية في سبيل التوصل إلى تقدير الضريبة وهو ما يساعد على توفي المنازعات الضريبية بعد إتمام التقدير.

وتشمل العناصر الأساسية لهذا الإجراء ما يلي:

- أن تلتزم الإدارة الضريبية بإخطار المكلف بالضريبة بالتصحيحات أو التعديلات التي تجريها التي تجريها على التصريح الضريبي بعناصر تقدير الضريبة في حالة إطراره وأن يتم وفقا للشكل المطلوب تسببا كافيا بحيث يتمكن المكلف بالضريبة من تحدي موقفه من التعديل أو التقدير سواء بقبوله أو بإبداء الملاحظات في شأنه.

- أن تلتزم الإدارة الضريبية بعدم إعادة التقييم الضريبي إلا بعد انقضاء المهلة التي حددها القانون للمكلف لإبداء ملاحظاته على التعديل أو التصحيح أو عناصر التقدير، وأن تلتزم بالرد على الملاحظات التي يبديها المكلف بالضريبة خلال الميعاد، وأن يكون الرد مسببا في سبب عدم الموافقة على هذه الملاحظات.³

¹ - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2012، ص 89.

² - المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - أحمد فيندس، مداخلة بعنوان الرقابة المكتبية أداة لاختيار الأشخاص الذين يخضعون للتدقيق الضريبي، مرجع سابق،

الفرع الثاني:

الاشعار بالتدقيق

يعني العملية التي يتم بموجبها يتم التأكد التدقيق من سلامة وصحة التصريح الضريبي وذلك بمضاهاة بياناته مع العناصر الخارجية، فهو يتعلق بفحص شامل ونقدي يتضمن تحقيقات معمقة على عكس الرقابة المكتبية.

تعد عملية التدقيق أهم تقنية من تقنيات الرقابة الضريبية، وفي هذا المجال يجب التأكيد بأن الرقابة الضريبية لا تميل إلى ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق هي دراسة عرجاء.¹

وجاء تعريف في المديرية العامة للضرائب على أنه: "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي."²

ومنه فإن التدقيق في مجمل الوضعية الضريبية الشاملة تسعى لتحقيق هدفين رئيسيين، أولهما ضمان أن التصريحات الموضوعية مشكلة بطريقة صحيحة، وثانيهما مراقبة التجانس بين المداخل المصرح بها مع الذمة الإجمالية للمكلف بالضريبة.³

هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الذي يخص احتجاج المقدم أحد المكلفين بالضريبة، بأن تقدير نفقاته في إطار تدقيقه للوضعية الضريبية مبالغ فيها وغير جدية بالنظر إلى النفقات المعترف بها من طرفه والمتمثلة في مساعدة والده ماديا ماديا والمشاركة في إنجاز مسكن بالعاصمة وشراء مسكن ببجاية بمساهمة زوجته فقط، النفقات التي لا تتناسب والمداخل المصرح بها، مما يعني أن نتائج التدقيق سليمة وبالتالي أن وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس معايير موضوعية. هنا القرار المستأنف أصاب عند رفضه الدعوى ويتعين بالتالي تأييده.⁴

¹ - أحمد فنيديس مرجع سابق، ص 10، 11.

² - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2017، ص 18

³ - نجاتي، فعالية الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير كلية علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 53.

⁴ - قرار مجلس الدولة 024549، الصادر بتاريخ 2006/01/24.

وتعتمد إدارة الضرائب في انتقاء المكلفين بالضريبة الذين يكونوا محل تحقيق على معايير تم إدراجها بصفة دالة بواسطة تعليمات المديرية العامة للضرائب.¹

بالنسبة لإجراءات وضمانات المكلف الخاضع للتدقيق المعمق لمجمل الوضعية الضريبية لا يمكن القيام إلا بتوفر جملة من الإجراءات والضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع لهذا النوع من الرقابة التي تمثل حماية له من تعسف الإدارة، وعدم التزام المدققين ببعض هذه الإجراءات ليقعهم تحت طائلة بطلانها.

يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً من خلال تسليمه إشعار بالتدقيق مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الضريبية مع احترام الأجل القانونية للتدقيق، حيث لا يمكن أن يمتد التدقيق المعمق في الوضعية الضريبية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة.

كذلك يجب إعلام المكلف بنتائج التحقيق حيث يتعين على الإدارة إعلام المكلف بالنتائج المتوصل إليها حتى في حالة غياب إعادة التقويم برسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، دون أن ننسى إجراء مناقشة شفوية²

¹ - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2017، ص 18.

² - عبد الرؤوف بوجريو، مصباح حراق، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تفعيل التحصيل الجبائي، دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب، المجلد 08، العدد 01، ولاية ميلة، سنة 2010/2019، ص 77.

خلاصة الفصل:

إن إجراءات الرقابة الضريبية للأفراد التي تعتمد على تصريحات المكلف بالضريبة طوعيا وإراديا، ومن باب العدالة الضريبية تحدد إدارة الضرائب وعاء الضريبة بمعنى الضريبة على الدخل الإجمالي.

الرقابة الضريبية تبدأ بالرقابة الشكلية للتصريحات تمهيدا التي تعتمد على ملفاتهم لمعرفة صدق وصحة تصريحاتهم من عدمها، وهل هناك تهرب أو غش بعد مجموعة من الإجراءات ومن هنا يأتي إعادة التقييم إما بقبول تلك التصريحات أو الفرض التلقائي للإدارة الضريبية لمبلغ الضريبة.

لتظل هذه الإجراءات محل نقاش ونقص وخوف المكلفين من تعسف إدارة الضرائب.

الفصل الثاني

الطعن في إعادة التقييم الضريبي

الفصل الثاني

الطعن في إعادة التقييم الضريبي

إن المنازعة الضريبية بخلاف المنازعات الأخرى لها خصوصية تفرضها ضرورة تحقيق الاستقرار الضريبي في أسرع وقت ممكن، فإطالة أمد النزاع الضريبي فضلا عن تأثيره السلبي على المتحصلات الضريبية التي تشكل أهمية قصوى في الوفاء بحاجات الدولة التمويلية، حيث يفضي إلى إساءة العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، تلك العلاقة المستمرة باستمرار النشاط وتواتر الوقائع المنشأة لدين الضريبة في ذمة المكلف.¹

يحق للإدارة الضريبية القيام بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها للتأكد من مدى صحتها وتوافقها مع النشاط الممارس من طرف المكلف، وأمام ضرورة ممارسة الإدارة الضريبية لسلطاتها المتمثلة في الرقابة الضريبية فقد وجب عليها في نفس الوقت مراعاة مبدأ المساواة، لذا حرص المشرع على إعمال التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية، فمن جهة منحت الإدارة الضريبية سلطات واضحة للرقابة والتدقيق² ومن جهة أخرى منح المشرع للمكلف ضمانات واسعة تحميه من تحكم الإدارة أو إخلالها بالتزاماتها خلال تأدية مهامها مما قد يضر به ماديا أو معنويا

إن النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يرتب معاملة ضريبية يأمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها، وتقتضي هذه الأخيرة في قاموس الضرائب أن يتحمل كل مواطن ضريبة مستحقة ومقدرة بشكل سليم، لأن المشرع الجزائري منح لإدارة الضرائب سلطة واسعة لمراقبة صحة التصريحات الضريبية، فإنه في المقابل وضع نصوصا قانونية خاصة لحل الخلافات التي قد تنشأ بينه وبين الخاضعين للضريبة.

قد تشور منازعات ضريبية بمناسبة تحديد الوعاء الضريبي، أين لا يرضي قرار إدارة الضرائب بإعادة التقييم الضريبي المكلف بالضريبة، ويرى أنه قد ظلمه، لذا نص المشرع على إمكانية الطعن في مثل هذه القرارات.

فمنح المكلف بالضريبة حق الطعن الاجباري (الشكوى) أمام إدارة الضرائب، والطعن الاختياري في الضريبة المفروضة عليه أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال قبل اللجوء

¹ - عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية وفقا لقانون الأحكام قانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية 2008-

2007، مصر، ص 35.

² - وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة دورية، العدد 11، د.م جامعة الجزائر 1، ص 284.

إلى القضاء، ويعتبر هذا المسلك ذو أهمية عملية وخصوصية إجرائية في مجال تسوية المنازعات الضريبية.¹

يعد الطعن أمام الإدارة الضريبية أول مرحلة يجب أن يمر عليها المشتكي قبل اللجوء إلى القضاء الإداري، ويمر الطعن أمام الإدارة،² بتقديم شكوى مباشرة للإدارة الضريبية كوسيلة مبدئية لطرح اعتراضه وإظهار وجهة نظره، وإذا تم رفض شكواه كلياً أو جزئياً، يمكنه اللجوء إلى لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال، قبل عرض النزاع إلى القضاء.

غير أن الباب يبقى مفتوحاً للطعن في قرارات إدارة الضرائب أو لجان الطعن الإداري بالرفض الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف بالضريبة أمام المحكمة الإدارية المختصة، ويمكن الطعن في قرارات المحكمة الإدارية بالطرق العادية وأهمها الاستئناف أمام المحاكم الإدارية الاستئنافية، أو بالطرق غير العادية وأهمها الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة.

وعليه، وجب التطرق أولاً إلى الطعن الإداري في إعادة التقييم الضريبي، وثانياً إلى الطعن القضائي فيه.

المبحث الأول

الطعن الإداري في إعادة التقييم الضريبي

إن إعادة التقييم الضريبي للمكلف، بقبول التقدير الذي أخطرت به إدارة الضرائب، تقدر إدارة الضرائب على مقتضاه ويكون التقدير غير قابل للطعن، كما تكون الضريبة واجبة الأداء. فقبول التقدير يعني أن المكلف وإدارة الضرائب متفقان على المضمون³، وفي حالة ظهور عناصر جديدة لم يبق العون المدقق بالتطرق لها في الإشعار الأول، فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعين يوماً للمكلف بالضريبة للإجابة وتقديم ملاحظاته ولا بد أن يعلمه بذلك وبعلل ذلك من خلال مراسلة ومفصلة ومبررة.⁴

¹ - عبد القادر بوزيد، النظام القانوني للمنازعات الجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2016، ص 115، 117.

² - محمد أمين كويدمي، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الجبائية، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 08، العدد 02، 2020/01/31، جامعة البليدة 2، ص 61.

³ - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، ص 354.

⁴ - وزارة المالية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، إجراءات الرقابة الجبائية، طبعة 2015.

إذا تبين أنه أخذ جوراً استمر الخلاف بينه وبين الإدارة الضريبية¹ ومنه فإن المكلف بالضريبة الذي ينازع في الوعاء الضريبي بتقديم شكوى إلى إدارة الضرائب، وبعده يمكنه الطعن اختيارياً أمام اللجان الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال.

تعمل الدولة على تحقيق الرفاه والنماء والأمن لجميع أفراد المجتمع فتغطي الحقوق بالتشاور بالتساوي بينهم، وتوزع الأعباء من خلال المبادئ العامة المرسومة في الدستور وفي مختلف المناحي والمجالات التي تكون بين الأفراد فيما بينهم وكذلك بين الأفراد والإدارة التي لا امتيازات السلطة العامة.

لا يحيد موضوع الضريبة عن هذا المبدأ وحتى يؤمن غالبية أفراد المجتمع بعدالة النظام الضريبي² أوجد الدستور وأقر في نصوصه مبادئ المساواة لكل المكلفين أمام الضريبة.³

ومثل جميع النشاطات الإدارية إذا أراد فرد أن يحتج ضد القرارات الإدارية، فهو يمتلك عدة طرق، فالشكاوي الموجهة مباشرة إلى مصالح الإدارة الضريبية تسمح بتجاوز الذهاب إلى القضاء.⁴ وعلى هذا الأساس فإن المكلف بالضريبة والذي قام بتقديم التصريحات الضريبية ومن منطلق حقوق مصلحة إدارة الضرائب في المراقبة سواء مراقبة مبدئية مكتوبة أو مراقبة مستندية، حيث تكون هذه الأخيرة نتائجها إعادة تقييم قد تبدو مجحفة في حقه.

يتحقق اللجوء إلى لجان الطعن الضريبي على شرط أساسي يتعلق بتشكيلة هذه اللجان، وكذا اختصاصاتها والضمانات التي تقدمها الإجراءات أمامها بالإضافة إلى قوة قراراتها، فالمكلف بالضريبة وعند تقدير هذه التشكيلات واختصاصاتها فإنه يبني قناعاته إما باللجوء إليها الإحجام في ذلك وتجاوزها.⁵ وندرس في هذا المبحث المطلب الأول الشكوى الضريبية، أما المطلب الثاني يتمثل في الطعن أمام اللجان الإدارية للضرائب المباشرة على رقم الأعمال.

¹ - أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص دولة المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2014، ص 94.

² - علي محمود بديار، حماية الشكاوى الضريبية، أمام لجان الضريبي، دار المنتبى، المسيلة، 2023، ص 13.

³ - المادة 82 التعديل الدستوري، 2020.

⁴ - Eric pechilon. op.cit. p75

⁵ - علي محمود بديار، مرجع سابق، ص 24.

ومنه، فالمكلف بالضريبة الذي ينازع في الوعاء الضريبي ملزم بتقديم شكوى إلى إدارة الضرائب، وبعده يمكنه الطعن اختياريًا أمام اللجان الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال.

المطلب الأول:

تقديم شكوى إلى إدارة الضرائب

إن قيام الإدارة الضريبية برقابة تصريحات المكلفين بالضريبة قد ينتج عنه إعادة التقييم الضريبي كأثر أخير، وهذا يمكن أن يقبله المكلف بالضريبة ويمكن ألا يقبل به وهنا يلجأ وجوبًا إلى تقديم شكوى لدى إدارة الضرائب.

لقد نص المشرع على أنه: "توجه الاحتجاجات المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات حسب كل حالة إلى مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة".¹

لكي تقبل الشكوى لا بد أن تقدم في أجلها المحددة، وضمن الشكل المطلوب، وأن تتضمن المعطيات الواقعية التي تمكن الإدارة من دراستها والحسم بشأنها لاستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها والاستفادة من حق ناتج عن حق تشريعي أو تشريعي.²

إن تقديم الشكوى أمام الإدارة الضريبية تشكل المرحلة الأولى من الطعن النزاعي، الشكاوى ترسل إلى رئيس مركز الضرائب هي تلك المتعلقة بالاقتطاعات من المصدر المطبقة على المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.³

الفرع الأول:

شكل ومحتوى الشكوى:

نص المشرع الضريبي على بيانات وجوب أن تتضمنها الشكوى التي يرفعها المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية.⁴

أولاً: شكل الشكوى:

تقدم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة على شكل رسالة عادية مكتوبة.

¹ - المادة 70، 71، من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - Eric péchillon, op cit, p 94.

⁴ - المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

1- شكوى مكتوبة:

وقد نص المشرع الجبائي على أن الشكوى يجب أن تكون مكتوبة لأن وجوب الكتابة مرتبط طبيعياً بشكل الشروط الواجبة بواسطة النصوص القانونية خاصة توقيع صاحب الشكوى باليد .

2- هي رسالة بسيطة:

لا توجد أي قاعدة تلزم بأن ترسل الشكوى بواسطة رسالة موصى عليها بإشعار بالاستلام.

3- تكون فردية:

الشكوى لا تعني إلا شخصا واحداً، والهدف منها الحفاظ على سرية ضريبة الدخل.¹

ثانياً: محتوى الشكوى

كما اشترط المشرع في قانون الإجراءات الجبائية أن تتضمن الشكوى النزاعية عدة بيانات تحت طائلة عدم قبولها وتتمثل في:

1- عرض ملخص للطلبات:

استنتاجات يجب أن تتضمنها الشكوى بنص القانون الإجراءات الجبائية هدفها تحديد موضوع الشكوى، كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يقدم استنتاجاً كإرجاء الدفع.

2- عرض ملخص وسائل الطرف (الدفع استعراض الوسائل لتدعيم طلباته على المكلف بالضريبة):

التي يعلم من خلالها إدارة الضرائب الأسباب الواقعية والقانونية التي تدعم الشكوى، وهذا شرط له أهمية مزدوجة. يجب على الإدارة التحقق ما إذا كانت شكوى نزاعية أو طلب ولائي للحصول على تخفيض يجب عليها تقويم الأسباب الفعلية والقانونية.

3- توقيع صاحبها باليد:

هذا ما أوجبه قانون الإجراءات الجبائية²، ويكون التوقيع لصاحب الشكوى أو لمحاميها، وإذا قدمت الشكوى من طرف الغير فيجب أن يستظهر وكالة قانونية قبل تنفيذ العمل.

- ذكر الضريبة المعترض عليها

¹ - المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 74 مكرر 4 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

-الشكوى تحت طائلة عدم قبولها يجب أن ترفق لما جاء به قانون الإجراءات الجبائية حيث نص على:

-يجب أن تتضمن كل شكوى بيان رقم مادة من الجدول التي سجل تحتها هذه الضريبة، إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تبين مبلغ الاقتطاع والدفع.¹

الفرع الثاني:

آجال الشكوى

حدد المشرع الجبائي آجالاً ينبغي على المكلف بالضريبة احترامها من أجل تقديم شكواه لدى الإدارة الضريبية، إذ عدم احترامها يستلزم رفض الشكوى من طرف الإدارة الضريبية، ولذا فهي مسألة هامة يجب احترامها من طرف المكلف بالضريبة، ويمكن أن لاحظ نوعين من الآجال:

أولاً: الآجال العامة للشكوى

تقدم الشكوى حسب ما نص عليه المشرع الجبائي في أجل لا يتعدى 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجداول في التحصيل.²

الآجال الاستثنائية الواردة على الآجال العامة، نص قانون الإجراءات الجبائية على أجل عام لتقديم الشكوى وبجوار ذلك الأجل العام.

تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية والتي تلي إدراج سنة أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.³

ثانياً: الأجل الخاص للشكوى

نص المشرع في المادة الضريبية على آجال خاصة لبعض الشكاوى والمتعلقة بالضرائب المباشرة، فتقدم الشكوى قبل 31 ديسمبر من السنة التي استلم فيها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة إثر وقوع أخطاء في الإرسال، تأكد فيها المكلف بالضريبة وجود حصص جبائية فرضت عليه بغير أساس قانوني جراء خطأ تمت فيها الاقتطاعات من المصدر، حيث تدفع الضريبة برسمها.⁴

¹ - المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية

³ - المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - حنان عكوش، مرجع سابق، ص 95.

تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى كما في الحالة التي تدفع فيها الضريبة محل النزاع دون تبليغ للضريبة الواجبة التسديد وفيها تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التالية التي تلي سنة الدفع. إن أجال الشكوى يعتبر من النظام العام ويمكن للقاضي أن يثبته من تلقاء نفسه في أي مرحلة كانت عليها الدعوى.¹

ثالثا: سلطة البت في الشكوى:

الأصل العام في مسار الشكاوى المقدمة إلى إدارة الضرائب هو النظر والبت من طرف المدير الولائي للضرائب والبت في القضايا مع إشراك كل من له علاقة في موضوع الدعوى.

يحال الملف بعد انتهاء الجهات المختصة في التحقيق في الشكوى إلى مدير الضرائب بالولاية المختصة إقليميا ليصدر قراره النهائي ويشمل منازعات الوعاء والتحصيل. توجه الشكوى إما لمدير الضرائب، أو إلى رئيس مركز الضرائب. وقد يعود الاختصاص إلى مدير الضرائب أو الإدارة المركزية في هذه الشكاوى.

وكذلك المبالغ التي تفوق 2.000.000 دج وأن أصدرت فيها الإدارة قرار الرفض الكلي أو الجزئي.²

إذا لم ترضي المرحلة الإدارية لنزاع المكلفين بالضريبة بالكامل فيمكن عرض الأمر إلى القضاء،³ في حين أن جميع النزاعات الضريبية التي تشمل الأفراد تكون ضمن المحاكم الإدارية من قانون الإجراءات الجبائية.⁴

رابعا : صدور القرار من إدارة الضرائب:

لا يمكن للمكلف بالضريبة إتباع الطرق الأخرى للطعن سواء أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة أو أمام المحكمة الإدارية حتى يصدر القرار في شأن الشكوى الأولية أمام إدارة الضرائب سواء بالقبول أو الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى ماعدا في حالة عدم صدور هذا القرار في الآجال المحددة، للبت في الشكوى، ففي هذه الحالة يمكن للمكلف أن يقدم طعنه أمام لجان الطعن للضريبة المباشرة أو رفع أمام المحكمة الإدارية.⁵

¹ - أحمد فنيديس، مرجع نفسه، ص 23، 24.

² - الملتقى الوطني الثاني حول الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 184، 183، 185.

³ - Eric péchillon. op.cit, p13

⁴ - المواد من 82 إلى 89 من قانون الإجراءات الجبائية

⁵ - علي محمود بديار، مرجع سابق، ص 103.

هذا وبطبيعة الحال بعد أن أجري التحقيق في الشكوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة حسب الجهة المختصة ولكل جهة أجل البت الخاصة بها¹

المطلب الثاني:

الطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

لقد منح المشرع الجزائري فرصة لحل منازعات الضرائب المباشرة عن طريق لجان إدارية مشكلة خصيصا للنظر في طعون المكلفين بالضريبة، وذلك قبل اللجوء إلى القضاء حيث تختص هذه اللجان بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.

إن المكلف بالضريبة الشاكي عند تبليغه قرار المدير الولائي، عندما يرى أن المدير غير مقنع وخاصة في حالة الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى، يكون له طريقين للطعن في هذا القرار، في طريق الطعن أمام اللجان المشكلة على مستويات مختلفة خصيصا لهذا الغرض، وطريق الطعن القضائي أمام المحاكم الإدارية المختصة إقليميا وهنا نستعرض الحديث في المرحلة الإدارية في المنازعات ونتطرق للطعن أمام لجان الطعن الضريبية.²

وكما أسلفنا الذكر وجوب تقديم شكوى إلى إدارة الضرائب في حالة عدم قبول المكلف ورضاه لتصدر بشأنها قرار بالرفض أو القبول، والذي على ضوءه يتخذ المكلف بالضريبة قراره بالقبول. وبالتالي هو لا ينازع في قرار الإدارة وإن كان العكس فوجب عليه اختيار المنازعة إما أن يذهب إلى القضاء مباشرة، أو أن يسلك طريق اللجان فيطعن لديها، فيا ترى كيف يسلك هذا الطريق الأخير وبأية شروط؟³

سنتناول في هذا المطلب لجان الطعن الإدارية حيث نتطرق في الفرع الأول: لجان الطعن، الفرع الثاني: اختصاصات لجان الطعن.

الفرع الأول:

إجراءات سير أعمال لجان الطعن

تتواجد لجان الطعن الإدارية في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والقيمة المضافة على ثلاث مستويات:

¹ - المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - عبد الحليم السعدي، الطعن الإداري في منازعات الوعاء الضريبي، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 29، العدد 02،

كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة الجزائر، 2018، ص 404.

³ - المادة 300، 301، 302، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أولاً: إجراءات سير الأعمال اللجنة الولائية للطعن:

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء رئيسها مرة واحدة في الشهر نفس الدائرة.

ثانياً: إجراءات سير أعمال اللجنة المركزية للطعن:

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر، ويبلغ جدول أعمالها إلى أعضائها قبل 10 أيام من تاريخ اجتماعها، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة لسماع أقوالهم، ويجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل 20 يوماً من تاريخ الاجتماع، حيث يمكن للجنة حسب الحالة ان تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب أي المعني.¹

الفرع الثاني:

الحالات الخاصة برئيس مركز الضرائب:

نص المشرع الجبائي على شروط تدخل رئيس المركز نيابة عن المدير الولائي للضرائب كما يلي:

يبت رئيس مركز الضرائب في الشكاوى في اجل 4 أشهر اعتباراً من تاريخ تقديمها.

لرئيس المركز سلطة البت فيما يخص الاحتجاجات المتعلقة بالضرائب والرسوم والغرامات التابعة لاختصاص مركز الضرائب.

سلطة أخذ القرار من قبل رئيس مركز الضرائب من أجل قرارات أو الرفض المتعلق بالمبالغ الاجمالية لا يتجاوز 7000.000 دج.²

أولاً-صلاحيات مدير الضرائب بالولاية

نص المشرع الجبائي على مهام رئيس مركز الضرائب نيابة عن المدير الولائي للضرائب. أما المديرية العامة للضرائب المرفوعة أمام المدير الولائية محددة في إبداء الرأي في الدعاوى المرفوعة أمام المدير الولائي والتي تتجاوز قيمتها 7000.000 دج، وإن تبليغ المدعي يكون عن طريق المدير الولائي المختص إقليمياً.³

¹ - الملتقى الوطني الثاني حول الرقابة الجبائية، كلية الحقوق والآداب الاجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، يومي

22،21 أبريل 2008، ص 182،183،184

² - العيد صالح، مرجع سابق، 93،94

³ - العيد صالح، مرجع نفسه، ص 95.

ثانيا: اختصاص مدير الضرائب بالولاية

تقسيم الاختصاصات في مجال البت في الشكاوى يعود أساسا إلى أن المشرع الجبائي أعطى صلاحيات كل في مجال اختصاصه، وهنا فإن مدير الضرائب بالولاية يبت في الشكاوى التي مبلغها الإجمالي لا يتجاوز 30.000.000 دج.¹

كما يبت رئيس مركز الضرائب باسم مدير الضرائب بالولاية وفي أجل 6 أشهر المذكور في الشكاوى المتعلقة بالرسوم والحقوق والغرامات التابعة لاختصاص مركز الضرائب مع مراعاة أحكام نص القانون، أما في مجال منازعات التحصيل فالمدة الممنوحة لمدير الضرائب بالولاية للفصل هي شهر واحد، نظرا للسرعة التي يتطلبها موضوع هذه الطلبات.

ثالثا: اختصاص الإدارة المركزية:

كما أسلفنا الذكر فإن موضوع البت في الشكاوى أرجعه المشرع إلى أهمية المبالغ وذلك الاختصاص، حينما يتعلق موضوع الشكاوى أو النزاع المتعلقة بالتحقيقات من طرف الهيئة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى الوطني، وفي هذه الحالة الأخيرة فإن هذا القرار يبلغ للمكلف بالضريبة في أجل 6 أشهر من طرف مدير الضرائب بالولاية² المختص إقليميا

الفرع الثالث:

شروط اللجوء إلى لجان الطعن

في حالة عدم استجابة المدير الولائي للشكاوى فإن للمشتكي الحق إلى لجان الطعن بنص القانون (مادة قانونية) للحصول على:

-استدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها.

-الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

وقد أوجب المشرع على شرط وحيد فقط هو عدم اللجوء للطعن بعد إحالة الامر على مجالس القضاء، سواء كانت هذه الإحالة بإخضاع القرار للمحكمة الإدارية من طرف المدير، أو بفعل لجوء المشتكي إلى الهيئة القضائية.

¹ - المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

ونلاحظ من خلال قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تقسيم اللجان حسب المبالغ المالية¹.

حسب ماورد في التشريع الجبائي الجزائي ومن خلال دراستنا يمكننا استنتاج الشروط الواجب توافرها لكي يقبل طعن المكلف بالضريبة أمام لج ان الطعن للضرائب المباشرة التي يمكن إجمالها في ثلاثة شروط:

-إلزامية تقديم المكلف شكوى مسبقة أمام إدارة الضرائب.

-صدور قرار الفصل في هذه الشكوى من الإدارة الضرائب، وانقضاء أجال البت في الشكوى النزاعية.

-عدم رفع المكلف بالضريبة دعوى ضريبية أمام القضاء الإداري.

فلجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ترفض تلقائيا كل شكوى لم يقم المكلف بالضريبة بتقديم تظلم مسبق بشأنها أمام إدارة الضرائب.²

أولا: اختصاص اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال:

يتمثل موضوع اختصاص هذه اللجنة في النظر في الطعون المقدمة من طرف الكلفين بدفع الضريبة والتي ترمي اما على اصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، واما الاستفادة من حق ناجم عن تدبير تشريعي أو تنظيمي، كما يتمثل اختصاص هذه اللجنة بالنظر الى مجال الحدود المالي فيما يلي:³

قبل صدور قانون المالية لسنة 2016 وكذا قبل دخول المادة 27 حيز التطبيق، كانت لجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة تبدي رأيها حول ما يأتي:⁴

-الطلبات التي تخص مبالغ الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تفوق 2.000.000 (مليون) دج وتقل أو تساوي 20.00.000 (عشرون مليون) دج وكذا حول الرسوم على القيمة المضافة المفروضة التي تفوق 20.000.00 (مليون) دج وتقل أو تساوي 20.000.000 (عشرون مليون) دج والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

¹ - العيد صالح، مرجع السابق، ص 97، 98.

² - علي محمود بديار، مرجع سابق، ص 84، 85.

³ - علي محمود بديار، نفس المرجع السابق، ص 61.

⁴ - المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016

ثانياً_الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب.

ولكن بصدر قانون المالية لسنة قام المشرع الجزائري بتمديد عتبات الاختصاص فيما يخص المجال المالي حيث أصبحت لجنة ولاية للطعن تبدي رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات أقل أو يساوي عشرون مليون (20.0000.000) دج والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، وذلك بعد خصم التخفيضات التي يكون قد استفاد منها المكلف بالضريبة في مرحلة التظلم لمسبق. إضافة الى ذلك فقد تم اعتماد هذه العتبة منذ صدور المنشور رقم 01 بتاريخ 02-01-2017 كمعيار وحيد لتحديد اختصاص هذه اللجنة وهذا، مهما كانت السلطة المختصة التي أصدرت القرار النزاعي المطعون فيه أمام هذه اللجنة، وذلك باستثناء المكلفين التابعين لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات، الذين ترفع طعونهم للجنة المركزية للطعن فيها مهما كان المبلغ المتنازع عليه.¹

يتمثل موضوع اختصاصها في ابداء رأيها حول الطعون المقدمة أمامها من طرف المكلفين بدفع الضريبة والتي ترمي للحصول اما على اصلاح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، واما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.²

الفرع الرابع:

أنواع لجان الطعن

سنتطرق في هذا الفرع إلى أنواع لجان الطعن من خلال (اولا) لجنة الولاية للطعن (ثانيا) اللجنة المركزية للطعن.

أولاً: لجنة الولاية للطعن:

تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال³ واللجنة تبدي رأيها حول ما يأتي:

_الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي.

1- المادة 77، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

2- المادة 70، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع سابق.

3- المادة 81 مكرر/1 من قانون الإجراءات الجبائية.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر ولا يصح اجتماع اللجنة الا بحضور أغلبية الأعضاء. وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم ولهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

يجب أن تتم الموافقة على اراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة الى المدير الولائي للضرائب، خلال أجل 10 عشرة أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

لجنة المديرية الجهوية: تنشأ لدى كل مديرية جهوية لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال واللجنة تبدي رأيها حول ما يأتي¹:

الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين 02 في الشهر ولا يصح اجتماع اللجنة الا بحضور أغلبية الأعضاء. وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم ولهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين 20 يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين في حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة الى المدير الولائي للضرائب، خلال أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ثانيا: اللجنة المركزية للطعن:

تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال².

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها حول ما يأتي:

الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

1- المادة 81 مكرر 1 من قانون الإجراءات المدنية.

2- المادة 81/3 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70.000.00 دج) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين 02 في الشهر، لا يصح اجتماع اللجنة الا بحضور أغلبية الأعضاء.

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين 20 يوما من تاريخ الاجتماع.

ويمكن للجنة كذلك أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي.

يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على اراء اللجنة وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، يبلغ كاتب اللجنة الآراء يمضيها الرئيس، حسب الحالة الى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو الى مدير كبريات المؤسسات، في أجل عشرين يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ثالثا: اختصاص اللجنة الجهوية الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال بالنديرية الجهوية للضرائب:

يتمثل موضوع اختصاصها في إبداء رأيها حول الطعون المقدمة أمامها من طرف المكلفين بدفع الضريبة والتي ترمي للحصول على أخطاء المرتكبة في الوعاء¹ أو حساب الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

من حيث اختصاصها بالنظر إلى حدود المجال المالي فهي تبدي رأيها فيما يلي:

الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها² من الحقوق والغرامات الخاص بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال عشرون مليون 20.000.000 دج ويقل أو يساوي سبعون مليون دج 70.000.000 دج والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

¹ - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني

الطعن القضائي

إن تقديم شكوى لإدارة الضرائب والرد عليها بالرفض الكلي أو الجزئي، بمعنى أنه بعد حصول المكلف بالضريبة لقرار الإدارة خلال الطعن الأولي بالرفض الكلي أو الجزئي له في أجل أربعة (04) أشهر يمكن للمكلف بالضريبة التقدم بشكوى أمام لجان الطعن وأمام المحكمة الإدارية.

فإذا كان تقييم الشكوى أمام الإدارة الضريبية إجباريا كمرحلة أولى أقرها المشرع في حين يكون الطعن اختياريًا أما لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وتقديمها لرأيها في النزاع والذي يبلغه مدير الضرائب للمعني بقرار ولم يرضيه كمرحلة ثانية في باب الطعن الإداري.

وعليه، فقرار مدير الضرائب بالرفض الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف بالضريبة، أو رأي لجان الضرائب المبلغ للمكلف من قبل مدير الضرائب بقرار ولم يرضى بها المكلف بالضريبة هذه يمكن الطعن فيها من طرف المكلف بالضريبة أمام المحكمة الإدارية والتي يمكن الطعن في قرارها بالاستئناف ثم بالنقض

إن هذا الطعن النزاعي في المرحلة القضائية والذي أصبح فيه المكلف بالضريبة له حق التقاضي على درجتين بما منحه الدستور¹ من ضمانات إضافية وجاء به التعديل في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.²

فالمحاكم الإدارية هي الجهة القضائية صاحبة الاختصاص والسلطة العامة بالنظر والفصل في كل النزاعات والقضايا الإدارية في النظام القضائي، ولقد أقر المشرع الجزائري العديد من الأحكام الخاصة والتي وردت أساسا في قانون الإجراءات الجبائية، وقد عالج هذا الأخير مختلف الضمانات التي تكفل للمكلف بالضريبة الطعن في القرارات التي تصدر عن الإدارة الضريبية.³ ويكون الرد من طرف إدارة الضرائب على الشكوى إما بالرفض الكلي أو الرفض الجزئي، وعادة ما يكون الطعن اختياريًا، أما لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، فهي تقدم رأيا في النزاع القائم والذي يبلغ للمعني

¹ - المادة 179 من التعجيل الدستوري 2020

² - قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، رقم 09/08، المؤرخ في 25 فبراير 2008، المعدل والمتمم بالقانون العضوي 13/22.

³ _ حنان عكوش، مرجع سابق، ص 1159.

من طرف مديرها، فإذا لم يرضى المكلف بالضريبة بهذا القرار هنا يمكن للمكلف أن يقوم بالطعن أمام المحكمة الإدارية والتي يمكن الطعن في قرارها بالاستئناف ثم بالنقض.¹

بالتالي، نتطرق في المطلب الأول إلى رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، والمطلب الثاني إلى الطعن في قرار المحكمة الإدارية.

المطلب الأول:

رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية

تعتبر المحاكم الإدارية صاحبة الولاية العامة للفصل في كل الدعاوى الإدارية كأصل عام في النظام القضائي الجزائري.²

غالبا ما يفشل المكلف في حل النزاع الجبائي خلال مرحلته الإدارية سواء في إطار المطالبات أمام الإدارة أو عن طريق لجان الطعن ، وبالتالي فسح التشريع الجبائي الجزائري أمام المكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء لمحاولة إيجاد تسوية للنزاع الضريبي، ورفع الدعوى يعتبر الخطوة الأولى في المرحلة القضائية، حيث يلجأ المكلف بالضريبة إلى القضاء الإداري للطعن في قرارات الإدارة الجبائية التي يرى فيها مساسا بحقوقه أو مخالفة للقانون، وتتم هذه الخطوة بعد استنفاد طرق الطعن الإدارية وتشكل الانطلاقة الرسمية للنزاع القضائي.

ترفع الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية كسائر الدعاوى الإدارية الأخرى وفقا للأوضاع المعتادة، بمقتضى عريضة افتتاحية للدعوى تكون مستوفية للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذا القواعد الخاصة المنصوص عليها في التشريع الضريبي، إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة.

الفرع الأول:

الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية ومجال اختصاصها.

تعتبر الدعوى الضريبية من أهم دعاوى القضاء الإداري وذلك على أساس التقسيم السائد للدعاوى الإدارية إلى دعاوى إلغاء وتفسير وتعويض ما يعرف بدعاوى القضاء الكامل، فيحكمها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذا التشريع الجبائي الذي له طابع وأولوية في مجال هذا التطبيق.³

¹ _ رضا بوعافية، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، الرسم على القيمة المضافة، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 06، العدد 02، سنة 2021، ص 1525.

² _ المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - تكوك نومير، مرجع سابق، ص 171، 172.

أولاً: الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية

نلاحظ ان المشرع قد أكد بطريقة غير مباشرة انتماء دعاوى الضريبية إلى دعاوى القضاء الكامل، ونظراً إلى إحالة الاختصاص بالفصل في هذا النوع من الدعاوى إلى المحاكم الإدارية، سواء بالنسبة للقرارات الصادرة عن المصالح المحلية للإدارة الجبائية والمتمثلة في المديريات الولائية للضرائب ومراكز الضرائب الجوارية، أو بالنسبة لكبريات المؤسسات المتواجدة على مستوى الجزائر العاصمة.¹

نص قانون الإجراءات الجبائية² على إمكانية الطعن في القرارات الصادرة في قرار إدارة الضرائب والمتعلقة بالشكاوى محل النزاع، والتي لم ترضى بصفة كاملة المعنيين بالأمر أمام المحكمة الإدارية، كما نص القانون³ على ذلك أن ترفع القرارات الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات أمام المحكمة الإدارية.

ثانياً: مجال اختصاص الدعوى الجبائية

يتم تناول المسائل المتعلقة بالاختصاص في إطار التشريع الجزائري، سواء ما تعلق منها بالاختصاص النوعي أو الاختصاص الإقليمي وسندرسها فيما يلي:

1- مسألة الاختصاص النوعي:

طبقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، وباعتبار الدعوى الضريبية دعوى من دعاوى القضاء الكامل ينعقد الاختصاص للمحاكم الإدارية.

ومن أهم الإصلاحات التي حملها قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁴ أنه خول بموجبه⁵ أن للمحاكم الإدارية صلاحية النظر في الدعاوى المتعلقة بمصالح الدولة الغير ممرضة على مستوى الولاية.

كما نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁶ على أن تختص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة بموجب نصوص خاصة.

أسندت دعاوى الضريبية سواء بالضرائب المباشرة والغير المباشرة أو الرسم على رقم الأعمال أو بحقوق التسجيل والطابع.

¹ - تكوك نومير مرجع سابق، ص 172، 173.

² - المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - القانون العضوي 09/08 استحدثت المحاكم الادارية من قانون الإجراءات المدنية والادارية

⁵ - المادة 801 فقرة 1 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁶ - المادة 3/801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2- مسألة الاختصاص الإقليمي

نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ على تحديد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية، وعليه فإن القاعدة العامة² تنص على أن يؤول الاختصاص الإقليمي الذي يقع في دائرة موطن المدعى عليه. أما فيما يتعلق بالدعوى الضريبية استثناء عن القاعدة العامة وخلافاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية³ أن ترفع الدعاوى في مادة الضرائب والرسوم وجوباً أمام المحاكم الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم.

الفرع الثاني:

حالات وشروط رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية

من خلال هذا الفرع سنتطرق إلى الحالات التي يلجأ فيها المكلف بالضريبة إلى القضاء (أولاً) وشروط رفع دعوى المكلفين بالضريبة (ثانياً)

أولاً-الحالات التي يلجأ فيها المكلف بالضريبة إلى القضاء:

نص قانون الإجراءات الجبائية على أن المجال مفتوح أمام المكلف بالضريبة للجوء إلى القضاء في الحالات التالية:⁴

-الطعن في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، ورئيس مركز الضرائب، وكذا رئيس المركز الجواري للضرائب بالشكاوى موضوع النزاع التي يرفضها المكلفين بالضريبة.

-الطعن في القرارات المبلغة من طرف الإدارة للأخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية.

يلجأ المكلف بالضريبة إلى القضاء في حالة إذا لم يتحصل على إشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية⁵ من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ - المادة 803 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - المادة 38،37 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - المادة 804 فقرة 1 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴ - المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - المادة 67 فقرة 2، المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية.

يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب، والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، أمام المحكمة الإدارية.

يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية في القرارات المبلّغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية¹.

يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الاجال المنصوص عليها من قانون الإجراءات الجبائية².

ثانيا: شروط رفع دعوى المكلفين بالضريبة:

كي تكون الدعوى مقبولة لابد من توفر مجموعة من الشروط العامة والخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ومن جهة أخرى من خلال القانون الخاص قانون الإجراءات الجبائية، وذلك على النحو التالي:

1- الشروط العامة:

نص على هذه الشروط قانون الإجراءات المدنية والإدارية:

-رفع الدعوى بعريضة موقعة من محام، طبقا المادة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية³، وتعتبر عريضة افتتاح الدعوى العنصر المحرك للخصومة.

-احتواء عريضة افتتاح الدعوى على البيانات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁴، وهو ما نصت عليه في قانون الإجراءات الجبائية⁵.

إيداع العريضة بأمانة الضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي مالم ينص القانون على خلاف ذلك⁶.

¹ - المادة 20 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية

² - المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

⁴ - المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

⁵ - المادة 816 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ - تكوك نومير، مرجع سابق، ص 180.

2- الشروط الخاصة:

وقد نص على هذه الشروط قانون الإجراءات الجبائية وهي:

- * **شرط التظلم الإداري المسبق:** نجد أساس هذه القاعدة بالنسبة للإجراءات الخاصة بالمنازعة الضريبية التي تثار من طرف المكلف بالضريبة¹ من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بمنازعات الوعاء والتحصيل الجبائي، أين يقوم المكلف بالضريبة برفع شكوى أمام إدارة الضرائب، التابع لهم مكان فرض الضريبة وفقا لقانون الإجراءات الجبائية وهذا في حالة شعوره بتعسف في تقدير الضريبة
- * **شرط وجوب إرفاق عريضة الدعوى بقرار الإدارة المطعون فيه:** هذا الشرط جاء في قانون الإجراءات الجبائية² حيث نص " يجب أن تتضمن كل دعوى عرضا صريحا للوسائل، وإذا جاء على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب للولاية، فيجب أن يرفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه".
- * **شرط إحترام الأجل القانونية:** حسب نوع الدعوى الضريبية ولكل نزاع أجالها القانونية³

المطلب الثاني:

الطعن في قرار المحكمة الإدارية

إن النزاع الضريبي بدأه المكلف بالضريبة وذلك بعد عدم رضاه وقبوله بمبلغ الضريبة المفروضة، فطرق باب الإدارة الضريبية والتظلم لديها بطعن إداري وسمه له القانون⁴ ومنحه إياه وأضاف له اختياريا أن يذهب إلى اللجان المختصة في الطعن في الطعن الإداري أوله الحرية أن يطرق باب القضاء.

بعد أن يلجأ المكلف بالضريبة إلى الطعن القضائي بعد استمالة تلبية طلباته فيما قدمه من طعن إداري وحصوله على قرار رفض كلي أو جزئي لينازع أمام المحكمة الإدارية بموجب ما خوله له المشرع الضريبي في مواده.⁵

¹ - المادة 70، 71، 72، 73. من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 83 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 80، 74، من قانون الإجراءات الجبائية، رقم 08/24، المتضمن قانون المالية 2025، المؤرخ 24 فبراير 2024.

⁵ - المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث أن مع صدور القرار من المحكمة الإدارية والنطق به يكون علنا طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ وما يجب أن يحتويه القرار من عبارات.

يتم تبليغ القرار إلى الخصوم في موطنهم عن طريق المحضر القضائي، كما يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الأحكام إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط، فإذا كان مضمون الحكم لصالح المكلف بالضريبة، فإنه يجب على المدير الولائي للضرائب تطبيق التخفيضات أو الإعفاءات محل الحكم.²

وإذا كان مضمون الحكم ليس في صالح المكلف بالضريبة ولم يرقى لما يريده فقد منحه المشرع³ حق الطعن فيه كما جاء: "يمكن الطعن عن طريق الاستئناف في الأوامر والأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية..."

لينازع في هذا القرار عن طريق التقاضي كدرجة ثانية.

الفرع الأول:

الطعن بالاستئناف أمام المحاكم الاستئنافية

هو إجراء قانوني يتيح للمكلف بالضريبة أو أي طرف آخر متضرر من حكم أو قرار قضائي تتعلق بالضرائب يكون الطعن فيه أمام جهة أعلى درجة. هذا الطعن يمثل مرحلة مهمة في نظام المنازعات الجبائية، حيث يسمح بتدقيق الحكم الأصلي وتصحيحه إذا لزم الأمر.

بعد الانتهاء من التحقيق يتم الفصل من قبل المحكمة الإدارية طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهو ما نصت عليه صراحة مواد القانون الضريبي.⁴

لقد شكل تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري بموجب القانون العضوي نقلة نوعية في مجال تنظيم القضاء الإداري، لا سيما فيما يتعلق بالطعون في المادة الجبائية فقد جاء هذا التعديل في سياق سعي المشرع في تفعيل مبدأ التقاضي على درجتين وتعزيز ضمانات المحكمة العادلة من خلال استحداث جهة قضائية جديدة تتمثل في المحاكم الإدارية للاستئناف التي أصبحت الجهة المختصة للنظر

¹ - المادة 272 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، رقم 09/08، المؤرخ في 25 فبراير 2008، المعدل والمتمم بالقانون العضوي 13/22.

² - يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الكلي أولحاج، 2015، ص 130.

³ - مادة 89 مكرر قانون الإجراءات الجبائية، رقم 08/24.

⁴ - المادة 89 من قانون الاحراءات الجبائية.

في الاستئنافات المرفوعة ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية الابتدائية بما في ذلك تلك المتعلقة بالمنازعات الضريبية.¹

قد كان الوضع قبل التعديل يتسم بغياب حقيقي لدرجة استئناف فعلية في المنازعات الجبائية، إذا كان مجلس الدولة هو المختص بالنظر في الاستئنافات بالنظر في الطعون مما جعله يجمع بين وظيفتي الاستئناف والنقض، وهو ما فرز إشكالات عدة من حيث بطء الفصل وضعف التمحيص المزدوج للأحكام الابتدائية وضبابية التكييف القانوني لبعض النزاعات.

أما بعد التعديل فقد أضفى بإمكان المكلف بالضريبة الطعن بالاستئناف أمام المحكمة الإدارية للاستئناف وذلك وفق أجال وإجراءات² مبسطة حددها القانون.³

ومن شأن هذه التغيرات أن يفرز الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة عبر تمكينه من عرض نزاعه أمام قاضي الاستئناف المختص يملك صلاحية مراقبة الوقائع وتقدير الأدلة، فيساهم في رفع جودة الأحكام الضريبية، كما أن تحويل مجلس الدولة إلى جهة نقض فقط من شأنه أن يخفف العبء عنه ويسمح له بالتركيز على وظيفته الرقابية العليا.

غير أن التطور التشريعي رغم أهميته لا يخلو من تحديات على مستوى الممارسة من أبرزها حداثة تجربة المحاكم الإدارية للاستئناف ونقص الكفاءات القضائية المتخصصة في المادة الجبائية فضلا عن تفاوت الفهم والتأويل للنصوص المعدلة بين الفاعلين القانونيين مما يستدعي تعزيز التكوين القضائي وتوفير اجتهادات قضائية نموذجية لضمان التطبيق القضائي.

في المجمل يمكن القول أن الطعن بالاستئناف في المنازعة الضريبية بعد التعديل يشكل خطوة متقدمة نحو تحقيق التوازن بين حقوق الخزينة العامة وحقوق المكلفين، لكنه يحتاج إلى مرافقة عملية فعالة لضمان تحقيق أهدافه على أرض الواقع.

بتجسيد مبدأ التقاضي على درجتين،⁴ وبالتالي إزاحة العبء على مجلس الدولة وتدعيم اختصاصه الأصلي ووظيفته في توحيد وتطوير قواعد القانون الإداري.

¹ - المادة 160 من التعديل الدستوري لسنة 2020، التي تقر مبدأ التقاضي على درجتين.

² - المادة 950 من قانون 13/22 المؤرخ في 12 يوليو 2022،

³ - قانون 13/22 المؤرخ في 12 يوليو 2022.

⁴ - القانون العضوي 22-13 المعدل والمتمم للقانون 08-09

الفرع الثاني:

الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

أصبح مجلس الدولة قاضي نقض في المادة الضريبية وهذا ما يعطي أكثر ضماناً للمكلفين بالضريبة.¹

عند صدور التعديل الدستوري 2020 وتكريساً لأحكام مواده² تم تكييف قانون الإجراءات المدنية والإدارية³ بإصدار قانون معدل ومتمم⁴ ومن بين ما نص عليه هو إنشاء محاكم إدارية للاستئناف تعزيزاً للدور الاجتهادي لمجلس الدولة.

بالتالي تكون تلك القرارات الصادرة نهائياً عن المحاكم الإدارية للاستئناف قابلة للطعن أمام مجلس الدولة، ومن الأجل المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أما الأجل المحددة بـ 60 يوماً من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار محل الطعن مالم ينص القانون على خلاف ذلك.

في هذا الشأن لا يؤدي الطعن بالنقض إلى وقف القرار المطعون فيه، إلا إذا قرر مجلس الدولة وقف التنفيذ بصفة استثنائية، وفي حال قبول الطعن يمكن لمجلس الدولة أن ينقض القرار ويعيد الملف إلى نفس الجهة القضائية بتشكيلة جديدة، أو إلى جهة أخرى مختصة.

وأنه بنص المشرع الجبائي يمكن للمكلف بالضريبة أن يطعن بالنقض لمن خول لهم القانون وكل حسب مجال اختصاصه ضد القرارات الصادرة رسمياً عن المحكمة الإدارية للاستئناف في المادة الضريبية.

ويسري الأجل المتاح للطعن أمام مجلس الدولة بالنسبة إلى الإدارة الضريبية إعتباراً من اليوم التي فيه التبليغ الرسمي للمصلحة الضريبية المعنية⁵.

إن الرقابة القانونية لمجلس الدولة والمتمثلة في إمكانية الطعن بالنقض بالنسبة للمكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية تعطي أكثر أماناً وتوازن في ظل تعقيد مجلس الدولة.

¹ - المادة 956 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - التعديل الدستوري لسنة 2020.

³ - القانون العضوي 09/08، المؤرخ في 25 فبراير 2008، متضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم

بالقانون 13/22، المؤرخ في 12 يوليو 2022.

⁴ - القانون العضوي 13/22 المعدل والمتمم بالقانون 09/08.

⁵ - المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية رقم 08/24، المتضمن قانون المالية 2025، المؤرخ في 2024/11/24.

خاتمة الفصل الثاني

في هذا الفصل تم التطرق إلى موضوع الطعون في المنازعة الضريبية، وبين مختلف الوسائل المتاحة للمكلف بالضريبة إذا كان يرى أن هناك خطأ أو ظلماً في القرارات الضريبية الصادرة بحقه، في البداية تناولنا الفصل الطعن الإداري حيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يبدأ بتقديم شكوى مباشرة للإدارة الضريبية كوسيلة مبدئية لطرح اعتراضه وإظهار وجهة نظره. إذا لم تقبل الشكوى الإدارية أو لم يحل النزاع يمكن اللجوء إلى لجان الطعن التي تعتبر جهة في النظر النزاعات والفصل فيها قبل الوصول إلى القضاء، أما إذا لم يصل المكلف إلى حل من خلال الطعن الإداري فيمكنه الانتقال إلى الطعن القضائي من خلال رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية حيث تنتظر هذه المحكمة في مدى مشروعية هذه القرارات الضريبية، وبعد صدور قرارها إن لم يكن في صالحه فيمكنه الطعن في قرارها أمام المحاكم الإدارية الاستئنافية، فغن لن تنصفه يمكن للمكلف رفع الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، للتأكد من أن القرارات السابقة تمت وفقاً للقوانين.

من خلال الطعن الإداري وإجبارية الشكوى الذي يرفعها المكلف بالضريبة أمام إدارة الضرائب واختيارياً اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال على أن تقدم رأيها في النزاع الذي يبلغه المدير الولائي الذي يصدره في شكل قرار برفض كلي أو جزئي للمكلف.

هذه الضمانات الأولية في النزاع الضريبي أعطاهها المشرع طريقاً نحو القضاء برفع المكلف بالضريبة دعوى أمام المحاكم الإدارية وبعد صدور قرارها، يمكن للمكلف بالضريبة الطعن بالاستئناف أمام الإدارية الاستئنافية كدرجة ثانية، وهذه الضمانة الإضافية التي منحه الدستور بموجب تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالقانون 13/22 المعدل والمتمم للقانون 09/08 ليدع الأريحية لمجلس الدولة ويخفف العبء عليه فيعطي أكثر قوة لضمانات للمتقاضين بصفة عامة وللمكلفين بالضريبة المتنازعين بصفة خاصة.

خاتمة

الخاتمة:

يعتمد النظام الضريبي الجزائري على التصريحات التي يقدمها المكفون بالضريبة بشكل تلقائي، وتهدف الرقابة الضريبية إلى التحقق من صدق هذه التصريحات، ففي الواقع قد يميل المكلف بالضريبة إلى تقليص وعائه الضريبي من أجل تقليل الضريبة، أو حتى عدم التصريح ببعض المعاملات أو المداخل.

هناك أسباب عديدة للغش الضريبي، فالبعض يرجعها إلى الضغوط الضريبية المفرطة، في حين يشير آخرون إلى التشريعات الضريبية المعقدة للغاية، ويذهب آخرون إلى حد التحريض على الغش الضريبي والمطالبة بإلغاء الرقابة الضريبية، حيث لا يخلو السياق الاقتصادي من التأثير على السلوك الاحتياطي، ففي فترات التوسع وتزايد الدخل بشكل مطرد يتم قبول الضرائب، وفي فترات الركود تكون الضرائب أقل إنتاجية ويكون المكفون بالضريبة أكثر عدائية اتجاهها.

لا يمكن مباشرة إجراءات الرقابة الضريبية في أي وقت، وإذا كان من الضروري أن يتاح لإدارة الضرائب فرصة التحقق من التصريحات والعناصر المتاحة لديها، فإنه يجب أن يتم ذلك ضمن إطار زمني معقول يسمى زمن المعاودة، وهي المدة الممنوحة لإدارة الضرائب لتصحيح أوجه القصور والأخطاء والسهو المرتكبة أثناء تأسيس الضريبة (عناصر الوعاء).

تستعمل إدارة الضرائب عدة إجراءات رقابية، ففي مرحلة أولى تستعمل الرقابة الشكلية والتي تتضمن تصحيح الأخطاء الجوهرية الواضحة في التصريحات الضريبية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة (غياب التوقيع، أو رقم التسجيل أو بعض المستندات الداعمة...)، هذه الرقابة تجري دون علم المكلف بالضريبة، فهي آلية، ولا تستغرق سوى بضع دقائق لكل تصريح، ولا تتضمن أي بحث خارجي عن التصريحات المقدمة.

وفي مرحلة ثانية، يمكن لإدارة الضرائب أن تجري رقابة مستندية، حيث يقوم العون فحص نقدي للتصريحات، أين يأخذ العناصر المختلفة المصرح بها ويجري عمليات مطابقة ومقارنات مع المعلومات الأخرى المتاحة له، بما في ذلك تلك التي ربما يكون قد تحصل عليها من خلال ممارسة حق الاطلاع.

تعد الرقابة على الوثائق مهمة لرقابة الضريبة على الدخل لأنها تهدف إلى ضمان الاتساق مع ما تعرفه إدارة الضرائب، وفي حالة عدم اكتشاف أي مخالفات لن يكون المكلف

بالضريبة على علم بهذه الرقابة إلا إذا طلب المراقب توضيحات أو مبررات تتعلق بالتصريحات أو المستندات المقدمة.

تتمتع إدارة الضرائب بصلاحيتين للحصول على معلومات حول المكلف بالضريبة، إذ يجوز لها ممارسة حق الاطلاع أو طلب توضيحات أو مبررات وفق الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

إن حق الاطلاع يتيح لأعوان إدارة الضرائب من أجل تأسيس الوعاء الضريبي ومراقبة الضرائب الوصول إلى الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت وسيلة حفظها، يمارس هذا الحق في أغلب الحالات اتجاه أطراف ثالثة، ومع ذلك يمكن أحيانا وحسب الظروف ممارسته مباشرة مع المكلف بالضريبة.

في إجراء حق الاطلاع عادة ما تتصل إدارة الضرائب بأطراف ثالثة (نادرا ما تتصل بالمكلف بالضريبة)، للحصول على معلومات عن المكلف بالضريبة، أما في طلبات التوضيح أو التبرير فتتوجه إدارة الضرائب مباشرة إلى المكلف بالضريبة المعني، وتهدف في المقام الأول إلى استكمال المستندات المقدمة.

إذا اكتشفت إدارة الضرائب خلال عمليات الرقابة أخطاء أو سهو أو إخفاء تباشر إجراء إعادة التقييم الضريبي لتحصيل الضريبة المتهرب منها، والذي يتميز إلى إجراء إعادة التقييم الجواهي وهو الأكثر استعمالا من قبل إدارة الضرائب والذي يتمتع فيه المكلف بالضريبة بحق مناقشة إعادة التقييم المقترح، وإجراء إعادة التقييم التلقائي والذي يتميز بعدم تنظيم حوار مع المكلف بالضريبة، وذلك في حالة عدم تقديم التصريح أو التأخر في تقديمه أو في حالة عدم الرد على طلبات التوضيح أو التبرير.

ومقابل حق الرقابة المعترف به لإدارة الضرائب منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الطعن النزاعي في إعادة التقييم الضريبي إذا رأى أنه مجحف في حقه، ويكون بتقديم شكوى إلزامية إلى إدارة الضرائب، وإذا لم يرضيه قرارها يمكنه عرض النزاع على اللجان الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال، أو اللجوء مباشرة إلى القضاء.

قد توصلنا إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة " هل إجراءات الرقابة الضريبية للأفراد كفيلة بضمان حقوق المكلفين بالضريبة؟" وهي أن إجراءات الرقابة الضريبية على المكلفين من الأفراد الخاضعين لها بالرغم من تعدد آلياتها، وكذا الضمانات المقدمة من المشرع لا تزال تعبر عن عدم رضا المكلفين وخوفهم من نتائجها وأثارها في إعادة

التقييم من الجاهي إلى التلقائي، وبالتالي فالإدارة تستعمل سلطتها بشكل تحكيمي وأحيانا بشكل تعسفي اتجاه حقوق المكلفين من الأفراد الخاضعين للضريبة. ونظرا لعدم كفاية المعلومات والبيانات وعدم نجاح الإجراءات بنسبة كبيرة.

ونختتم هذا البحث بما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات:

النتائج:

- 1-تعدد النصوص القانونية وكثرة التعديلات ما يؤدي إلى عدم استقرارها وفي بعض الأحيان التفسير الضيق لها او حتى تعطيل العمل بها.
- 2-إجراءات الطعن في نتائج الرقابة الضريبية تكون معقدة وطويلة الأجل نوعا ما يرهق المكلفين بالضريبة ويقلل من فعالية الرقابة.
- 3-غياب وسائل الرقابة الحديثة، خاصة ما يتعلق برقمنة المعطيات وتتبع المعاملات الإلكترونية وبقاء العمل بوسائل بسيطة بدائية كالمستندات والوثائق ما يؤدي إلى تراكمها، وأحيانا إغفال أو ضياع البعض منها.
- 4-ضعف التنسيق في تحديد مصدر السلع والمنتجات ما يصعب تتبعها من المنتج إلى التاجر (المكلف بالضريبة).
- 5-تعاني إدارة الضرائب من نقص الموارد البشرية المؤهلة ووسائل الرقابة الحديثة، خاصة ما يتعلق برقمنة المعطيات وتتبع المعاملات الإلكترونية.
- 6-غياب وعدم استكمال بعض الهياكل التنظيمية في مناطق مختلفة والتي كان من المفروض أنها تعمل على تقريب الإدارة من المكلف بالضريبة وتخفيف الضعف في معالجة الملفات لخلق أريحية وفعالية.

التوصيات:

- 1- ضرورة معالجة النصوص القانونية المتعلقة بالرقابة الضريبية لتكون أكثر وضوحا وشمولا وتماشيا مع تطورات الاقتصادية والتكنولوجية.
- 2- تعزيز القدرات البشرية والتقنية من خلال تكوين أعوان رقابة بشكل دوري وتزويدهم بوسائل العمل الحديثة كبرمجيات التدقيق والتحليل الآلي للبيانات مع توسيع استخدامها في التصريح و معالجة ومراقبة رقمية .

3- تفعيل نشاط المنشآت والهيكل التنظيمية لاستكمال حلقة الرقابة الضريبية تحسين جودتها لضمان فعاليتها ونجاعتها.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً- المصادر

I- النصوص القانونية

أ- الدستور

- 01- التعديل الدستوري 2020 ، الصادر بموجب المرسوم رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في إستفتاء أول نوفمبر سنة 2020، الجريدة الرسمية رقم 82 بتاريخ 30 ديسمبر 2020.

ب- القوانين:

- 01- قانون رقم 22-13 ممضي في 12 يوليو 2022، يعدل ويتم القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية عدد 48 مؤرخة في 17 يوليو 2022.
- 02- قانون رقم 24-08 مؤرخ في 24 نوفمبر 2024، يتضمن قانون المالية لسنة 2025. الجريدة الرسمية عدد 84 مؤرخة في 26 ديسمبر 2024

ج- الأوامر:

- 01- الأمر 76-101، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، ج.ر، عدد 12، صادرة في 27 سبتمبر 1976.

د- المراسيم:

- 01- المرسوم التشريعي رقم 93-18 ممضي في 29 ديسمبر 1993 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية عدد 88 مؤرخة في 30 ديسمبر 1993

ثانياً_ المراجع:

1. الكتب باللغة العربية:

- 01- أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس والفحص الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.
- 02- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 03- أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018.
- 04- أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، الجيزة- مصر، 2014.

- 05- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 06- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 07- منصور بن عمار، الضرائب على الدخل، د.ط، منشورات جامعية باجي مختار، عنابة، 2009-2010.
- 08- منصور بن عمار، أنواع واجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، جامعة باجي مختار عنابة.
- 09- محمد حامد عطا الفحص الضريبي للأنشطة، الإسكندرية، سنة 1994.
- 10- محيي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، كليتي التجارة والسياحة والفنادق، الإسكندرية، 2000.
- 11- نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول وإدارة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، مصر، 2008.
- 12- عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الجزء الأول، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة الجزائر، 2012.
- 13- عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقا لقانون الأحكام قانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية 2007-2008، مصر.
- 14- عبد القادر بوزيد، النظام القانوني للمنازعات الجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2016.
- 15- علي محمود بديار، حماية الشكاوى الضريبية، أمام لجان الضريبي، دار المتنبى، المسيلة، 2023.

II. الرسائل والمذكرات الجامعية:

أ- اطروحات الدكتوراه:

- 01- علي قناص، التصريحات الجبائية الالكترونية كألية لتقليل الفجوة الضريبية في الجزائر، دراسة حال مديرية كبريات المؤسسات أطروحة دكتوراة، حمة لخضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي سنة 2022-2023.
- 02- تكوك نومير، الجباية وتسوية المنازعات المتعلقة بها في التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2020، 2021.

ب- رسائل الماجستير:

- 01- سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، 2009-2010.
- 02- أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص دولة المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2014

III. المقالات:

- 01- أمينة شريف، التصريحات الجبائية في المؤسسة العمومية الاقتصادية، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد السابع، العدد الأول، 2023.
- 02- اسيا قاسمي، فهمية حدادو، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 03، العدد 01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة.
- 03- الهادي خضراوي، محمد السعيد سعيداني، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 02، د.مجلد جامعة الأغواط، 2015،
- 04- وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة دورية، العدد 11، د.م جامعة الجزائر 1
- 05- وحيدة وصفان، نادية ضريفي، قضاء الاستئناف في المادة الإدارية وفقا للقانون العضوي 13\22 المعدل والمتمم للقانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مخبر الدراسات والبحوث في القانون والأسرة والتنمية الإدارية، طبع محمد بوضياف، المسيلة.
- 06- حنان عكوش، خصوصية المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري الجزائري، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد الخامس، العدد الثاني، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2021.
- 07- كمال برباوي، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية، العدد 02، د.مجلد، جامعة بشار، 2018.
- 08- محمد أمين كويدمي، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الجبائية، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 08، العدد 02، 2020/01/31، جامعة البليدة 2.
- 09- سفيان خلوفي، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي، مجلد 05، العدد 01، جامعة العربي تبسي، تبسة، الجزائر، 2018/06/27.
- 10- عيسى زرقاط التصريح الجبائي بين التزامات المكلف وصلاحيات الإدارة، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، المجلد 18، العدد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2023.

- 11- عبد الحليم السعدي، الطعن الإداري في منازعات الوعاء الضريبي، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 29، العدد 02، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة الجزائر، 2018.
- 12- عائشة لكحل، الهادي خضراوي، التكيف القانوني للدعوى الضريبية، مخبر الأمن القومي "الرهانات والتحديات"، جامعة خميس مليانة، الجزائر، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد 10، العدد 02، تاريخ النشر 28\09\2019.

IV. المحاضرات ومداخلات:

- 01- أحمد فيندس، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قالمة يومي 28، 29 أكتوبر 2015، 2016.
- 02- الملتقى الوطني الثاني حول الرقابة الجبائية، كلية الحقوق والآداب الاجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، يومي 21، 22 أبريل 2008،
- 03- إسماعيل فريجات، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار القانوني للرقابة الجبائية جامعة قالمة، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015.
- 04- إبراهيم يامة، تأسيس الضريبي على ضوء التشريع الجبائي الجزائري، جامعة أحمد درارية، أدرار، الجزائر 20-01-2020.
- 05- أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة، محاضرات أقيمت على طلبة السنة الثانية ماستر تخصص منازعات إدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8-ماي 45، قالمة، 2015-2016.
- 06- محمد الصغير بعلي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية، مداخلات بعنوان تقنيات الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عنابة، يومي 29، 28 أكتوبر 2015-2016.
- 07- يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي أولحاج، 2015
- 08- سامية العايب، مداخلات بعنوان الإطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط إثباتها، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قالمة، يومي 28، 29 أكتوبر 2015.
- 09- سيد أمر محمد، الجزاء المترتب عن المكلف بالضريبة المعترض على الرقابة الضريبية، دراسة مقارنة، جامعة غرداية
- 10- رضوان دوداح، محاضرات في قانون الضرائب، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2020-2021.

- 11- ربيعة صبايحي، الرقابة الجبائية، مداخلة الفصل الإداري والقضائي في المنازعة الجبائية، جامعة قالمة، سنة 2015-2016.

المراجع والمصادر باللغة الأجنبية:

Livres en langue étrangère

- 01- Céline Delavallée et autres, Le control fiscal impôt sur le revenu, le particulier édition..
- 02- Éric péchillon, le control fiscal des particuliers, déroulement des opérations et recours, la justice au quotidien, maitre de conférences a la faculté de droit de rennes1
- 03- L'tifi Mohamed Habib, le contrôle fiscal et la garantie administratives du contribuable vérifie, Edition l'expert tunis,2006.
- 04- Roland Torrel, contrôle fiscal, les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence, maxima laurent du mensil editeur.
- 05- Bonneval, et autres, contester ou reclamer face au fisc et a lurssaf, cadre jirudique, procedures, modeles de lettre, resolution de litiges, maxima laurent de mensil editeur

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

1.....	مقدمة:
7.....	الفصل الأول إجراءات الرقابة الضريبية للأفراد:
8.....	المبحث الأول: الرقابة الشكائية
10.....	المطلب الأول: تقديم التصريح الضريبي
11.....	الفرع الأول: ماهية التصريح الضريبي
18.....	الفرع الثاني: النتائج المترتبة عن تقديم التصريح
19.....	المطلب الثاني: فحص التصريح الضريبي
20.....	الفرع الأول: تصحيح الأخطاء المادية
21.....	الفرع الثاني: طلبات التبرير والتوضيح
24.....	الفرع الثالث: تحديد الملفات التي ستكون محلا للرقابة المستندية
26.....	المبحث الثاني: الرقابة على الوثائق
27.....	المطلب الأول: إجراءات الرقابة على الوثائق
28.....	الفرع الأول: مفهوم حق الاطلاع
36.....	المطلب الثاني: نتائج الرقابة على الوثائق
36.....	الفرع الأول: الاشعار بإعادة التقييم
38.....	الفرع الثاني: الاشعار بالتدقيق
40.....	خلاصة الفصل:
42.....	الفصل الثاني: الطعن في إعادة التقييم الضريبي
43.....	المبحث الأول: الطعن الإداري في إعادة التقييم الضريبي
45.....	المطلب الأول: تقديم شكوى إلى إدارة الضرائب

45.....	الفرع الأول: شكل ومحتوى الشكوى
47.....	الفرع الثاني: آجال الشكوى
49.....	المطلب الثاني: الطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
49.....	الفرع الأول: إجراءات سير أعمال لجان الطعن
50.....	الفرع الثاني: الحالات الخاصة برئيس مركز الضرائب
51.....	الفرع الثالث: شروط اللجوء إلى لجان الطعن
53.....	الفرع الرابع: أنواع لجان الطعن
56.....	المبحث الثاني: الطعن القضائي
57.....	المطلب الأول: رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية
57.....	الفرع الأول: الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية ومجال اختصاصها
59.....	الفرع الثاني: حالات وشروط رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية
61.....	المطلب الثاني: الطعن في قرار المحكمة الإدارية
62.....	الفرع الأول: الطعن بالاستئناف أمام المحاكم الاستئنافية
64.....	الفرع الثاني: الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة
65.....	خاتمة الفصل الثاني
67.....	الخاتمة:
72.....	قائمة المصادر والمراجع
78.....	فهرس المحتويات:

ملخص

ملخص الدراسة:

إن موضوع الضريبة وما له من أهمية مباشرة في تنمية موارد الدولة الاقتصادية، يستحوذ على جزء كبير من النقاش، وبالاخص الرقابة الضريبية عموما ، ونخص في ورقتنا البحثية الرقابة الضريبية للأفراد. فالنظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، يعتمد على تصريحات المكلفين بالضريبة، تتبعها إجراءات الرقابة الضريبية على صحة هذه التصريحات، فينجم عنها إعادة تقييم الضريبة. قد منح الدستور والقانون ضمانات للمكلف بالإضافة لإجراءات الرقابة ، حق الطعن في إعادة التقييم عن طريق الطعن الإداري والطعن القضائي، فهل وفق المشرع الجزائري لإعطاء الضمانات الكافية للأفراد المكلفين بالضريبة .

الكلمات المفتاحية: الرقابة الضريبية – النظام التصريحي – إجراءات الرقابة – إعادة التقييم.

Abstract :

The topic of taxes and its direct importance in developing the country's economic resources occupies a large part of the discussion, particularly regarding tax oversight in general. In our research paper, we focus on individual tax oversight.

The Algerian tax system is a declarative system, relying on taxpayers' declarations, followed by tax oversight procedures to verify the accuracy of these declarations, resulting in a tax reassessment.

The constitution and the law grant guarantees to taxpayers, in addition to oversight procedures, including the right to appeal reassessments through administrative and judicial appeals. Has the Algerian legislature provided sufficient guarantees to taxpayers.

Keywords: Tax control – declaratory system – control procedures – revaluation.