



جامعة 8 ماي 1945



كلية الحقوق والعلوم السياسية

تخصص قانون عام (منازعات إدارية)

قسم العلوم القانونية والإدارية

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون

الموضوع:

التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة

تحت إشراف الدكتور:

أحمد فنيديس

من إعداد الطالبان:

- زايدي فوزي

- شيروف نصرالدين

تشكيل لجنة المناقشة

الرقم	الأستاذ	الجامعة	الرتبة العلمية	الصفة
01	د. مقلاتي منى	جامعة 8 ماي 1945	أستاذ محاضر - ب-	رئيسا
02	د. أحمد فنيديس	جامعة 8 ماي 1945	أستاذ محاضر - ب-	مشرفا
03	د. فارة سماح	جامعة 8 ماي 1945	أستاذ محاضر - ب-	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

شكر و عرفان

الحمد لله الذي هدانا إلى طريق العلم والمعرفة، وأعاننا على إتمام هذا العمل.

نشكر جزيلًا كل من ساعدنا من قريب أو بعيد لإنجاز هذه الدراسة

خاصة الأستاذ المشرف، الدكتور "أحمد فنيديس"

الذي لم يبخل علينا بمساعدته والذي ساندنا طيلة مدة الإشراف

وكان له الفضل الكبير في إنجاز هذا العمل

ولا ننسى شكر كافة أساتذة قسم العلوم القانونية والإدارية

إلى كافة الطاقم الإداري

وكل من ساهم في هذا العمل المتواضع

من قريب أو من بعيد

إلى كل هؤلاء نقول بكلمة مختصرة

شكرًا جزيلًا

الإهداء

إلى الساهرين على حمل مشعل النور ليضيئوا للأجيال طريق المدى والتقدم.

إلى والدي الكريمين اللذين كانا سبب وجودي وتعليمي

إلى إخوتي وأختائي.

وإلى كل الأهل والأحباب والأصدقاء.

فوزي

الإهداء

إلى من تعلق قلبه بحب العلم والتعلم.

إلى والدي الكريمين اللذين كانا سبب وجودي وتعليمي.

إلى إخوتي وأخواتي.

إلى كل الأهل والأحباب والأصدقاء.

نصر الدين

مقدمة

مقدمة

تعد الضريبة المورد الرئيسي لتمويل الميزانية العامة للدولة، و تعريف الضريبة على أنها اقتطاع نقدي يمارس عن طريق السلطة العامة وبصورة نهائية، وذلك وفق القانون وبدون مقابل محدد من أجل تدخلات مالية تهدف لتحقيق أغراض ذات منفعة عامة.

لكي تحقق الضريبة أهدافها يجب أن يتم تحديدها وفرضها وفقا لمبدأ العدالة الضريبية، ولقد نص دستور 2016 في المادة 78 منه على: " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية، ولا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون...".

باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، يلزم المكلف بالضريبة بتقديم تصريحات مكتتبه بشكل يوافق نشاطه ومداخيله الحقيقية.

يعتبر التصريح الضريبي إقرار أولي يعترف بموجبه المكلف بالضريبة بخضوعه لنص من نصوص القانون الضريبي، ويكون بذلك ملزما بتبادل وجهات النظر مع إدارة الضرائب، وبالتالي خلق جو من التوازن بينهما، بحيث تتمكن الإدارة الجبائية من تأسيس الضريبة وفقا لأسس صحيحة.

ونظرا لأهمية التصريح الضريبي، فقد ألزم المشرع المكلف بالضريبة أن يضمن تصريحه مجموعة من البيانات المنصوص عليها قانونا، ويفترض في هذه البيانات أن تكون صحيحة، وبذلك يستمد التصريح قوته في الإثبات من هذه القرينة، وهي قرينة بسيطة يجوز إثبات عكسها، وتعتبر هذه القرينة هي الأساس الذي يقوم عليه نظام التصريح الضريبي.

للتصريح الضريبي مزايا أو محاسن، أهمها هو أن المكلف بالضريبة يعد الوحيد الذي يعلم ويعرف جيدا دخله وذمته وأرباحه أو رقم أعماله، وهو الوحيد الذي يستطيع أن يعلن حقيقة العناصر الخاضعة للضريبة، كما أن التصريح يسهل عمل المدقق الضريبي، أما عيوبه فهو يعتبر عمل غير مستحب للمكلف بالضريبة.

أي أنه من صالح المكلف بالضريبة أن يقوم بتقديم تصريحاته الضريبية، وفقاً لما نص عليه القانون، وهذا حتى تكون هناك مساواة في فرض الضريبة، وقصد التأكد من صحة التصريحات، منح المشرع لإدارة الضرائب سلطة مراقبتها، ومقابل هذه السلطة منح للمكلف بالضريبة المعني ضمانات.

تظم الرقابة الجبائية رقابة داخلية أي تتم داخل مكاتب إدارة الضرائب ورقابة خارجية تمارس لدى المكلفين بالضريبة وهذه تأخذ شكل فحص محاسبي بالنسبة للمكلفين بالضريبة الملزمين بمسك محاسبة، أو شكل فحص معمق للوضع الجبائية الشاملة بالنسبة للأشخاص الطبيعية وبخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي.

يتضمن التدقيق في المحاسبة مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتوبة من طرف المكلف بالضريبة الملزمين بمسك محاسبة، بغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص من دفع الضريبة، وهو وسيلة أو أداة ضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وبالتالي الحفاظ على حق الخزينة العمومية، وحق المكلفين على حد سواء.

إن التدقيق في المحاسبة قد يفضي إلى إعادة التقييم سواء الوجيه إذا رفضت محاسبة المكلف بالضريبة، أو التلقائي إذا لم يقدم المكلف بالضرائب تصريحاته أو لم يمسك محاسبة أو لم يقدم المحاسبة، وعليه، إعادة التقييم تأخذ شكل إما إعادة تقييم وجاهي أو إعادة تقييم تلقائي

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذا الموضوع في كون الفحص المحاسبي يكشف الإغفال أو الإهمال أو النقص أو الغش في التصريحات ومن ثم تصحيحها والوصول إلى التقدير الحقيقي للضريبة وتحقيق مبدأ المساواة بين المكلفين في تحمل الأعباء العامة، فموضوع بهذه الأهمية يستحق البحث والدراسة.

أسباب اختيار الموضوع:

هناك أسباب عملية وأسباب علمية:

الأسباب العملية:

إن موضوع المراجعة المحاسبية لم يحظى بالدراسة والتحليل الكافي، حيث لا توجد مراجع كثيرة ومتخصصة.

كما أن جل الدراسات التي عالجت هذا الموضوع تناولته كجزئيات فقط، و لم يحضى ببحوث متخصصة خاصة من الناحية القانونية.

المراجعة المحاسبية يغلب عليها الطابع التقني لذا يتطلب على الباحث الدراية بالقانون والمحاسبة والاقتصاد.

الأسباب العلمية:

تتمثل المراجعة المحاسبية في كونها تقنية من تقنيات الرقابة الخارجية، أين تقوم الإدارة الجبائية بفحص محاسبة المكلف في عين المكان (مقر عمله)، وذلك من خلال السلطات التي منحت لها من طرف المشرع، حيث تفحص التصريح للتأكد من صحته ومطابقته للواقع.

خلال سير إجراءات المراجعة المحاسبية، تمنح للمكلف بالضريبة ضمانات، تعتبر كحق يحميه من التعسف المحتمل للإدارة الجبائية.

تصل الإدارة في الأخير إلى تقييم محاسبة المكلف، بقبولها إذا كانت منتظمة ومطابقة للواقع، أو رفضها إذا كانت غير منتظمة وغير مقنعة وعندها تلجأ مباشرة الإدارة لتطبيق إجراءات التقييم الضريبي الوجيه.

في حالة عدم مسك محاسبة أو عدم تقديمها أو عدم تقديم التصريح الضريبي هنا تلجأ إدارة الضرائب إلى التقييم التلقائي.

الدراسات السابقة:

هناك دراسات قليلة منها:

- أطروحة دكتوراه، للطالب أحمد فنيديس، بعنوان إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، جامعة عنابة، 2014، حيث عالج موضوع التدقيق في المحاسبة من خلال التطرق إلى الإطار العام للتدقيق في المحاسبة وكذلك سير إجراءات التدقيق وخلص في الأخير إلى النتائج المتعلقة بعملية التدقيق.

- مذكرة ماجستير للطالبة نوي نجاة، بعنوان فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة 1999-2003، جامعة الجزائر، 2003-2004، عالجت الباحثة من خلال هذه المذكرة ظاهرة التهرب الضريبي، مع إبراز إجراءات الرقابة الجبائية (التدقيق المحاسبي) والتي تعمل على الحد من هاته الظاهرة، وتم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم بظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

الهدف من الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان ما إذا كانت الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للتدقيق في المحاسبة كفيلة بحماية حقوقهم في مقابل السلطات والامتيازات الممنوحة لإدارة الضرائب.

وعليه فالإشكالية المطروحة هي: ما مدى كفاءة المشرع لحقوق و ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للمراجعة المحاسبية من ممارستها من قبل إدارة الضرائب بطريقة تحكيمية؟

خطة البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين، الأول بعنوان إجراءات المراجعة المحاسبية وتناولنا فيه الإطار العام للمراجعة المحاسبية، ثم سير إجراءاتها، والثاني بعنوان نتائج المراجعة المحاسبية وتناولنا فيه إجراء إعادة التقييم الوجيه، ثم إجراء التقييم التلقائي .

منهج الدراسة:

في هذا البحث تم استعمال المنهج الوصفي والذي يتضمن مجموعة الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الموضوع اعتماداً على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها

ومعالجتها وتحليلها تحليلاً كافياً ودقيقاً؛ لاستخلاص دلالاتها والوصول إلى نتائج أو تعميمات عن الموضوع محل البحث.

الصعوبات:

واجهتنا في هذا البحث بعض الصعوبات منها:

- كثرة التعديلات على القوانين الضريبية، والتدخلات المتعددة لإدارة الضرائب عن طريق المناشير والتعليمات لتفسير النصوص الغامضة، والتي نتج عنها عدم الإلمام بكل محتويات هذه النصوص، لهذا قمنا بدراسته محاولة منا لإزالة هذا الغموض الذي يكتنف مختلف النصوص القانونية والتشريعات الجبائية من جهة.

- الطابع التقني وقلة المراجع المتعلقة بموضوع التدقيق في المحاسبة.

- المراجع المتخصصة باللغة الأجنبية وصعوبة ترجمتها.

الفصل

الأول

الفصل الأول

إجراءات المراجعة المحاسبية

الرقابة الجبائية تمثل أهم القنوات التي تؤدي إلى توزيع أحسن للعبء الضريبي، وتجنب تحويله إلى بعض المكلفين بالضريبة المحترمين لالتزاماتهم الضريبية¹، وذلك عن طريق أشكالها المختلفة، ومن بينها التدقيق في المحاسبة الذي يخضع له المكلفين الملزمين بمسك محاسبة.

إذن، يعد التدقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية، ويكون بفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتدقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، وقد عرف بأنه: "مجموعة العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص محاسبة شخص معين، ومقارنة النتائج المتوصل إليها مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه²."

التدقيق في المحاسبة (المراجعة المحاسبية) يسير وفق إجراءات قانونية دقيقة ومحددة في قانون الإجراءات الجبائية³، والهدف من ورائها هو التأكد من صحة وصدق المعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة المقدمة لإدارة الضرائب، وتخص المكلفين بالضريبة الملزمين بمسك محاسبة، من خلال مراجعة الوثائق المحاسبية لدى المكلفين بالضريبة من طرف أعوان مؤهلين توكل لهم هذه المهمة.

ومنه، فالتدقيق في المحاسبة له أشكال متعددة، كما أنه لا يطبق على جميع المكلفين بالضريبة، وأن إجراءاته تسير وفقا لقواعد قانون الإجراءات الجبائية، حتى يحقق أهدافه (تمويل الخزينة العمومية)، وكذلك حماية المكلف الخاضع للتدقيق من التعسف المحتمل للأعوان المؤهلين.

وهنا سنتناول بالدراسة الإطار العام للمراجعة المحاسبية، ثم سير إجراءاتها.

1- فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير، تخصص الإدارة المالية، جامعة بومرداس، 2012، ص20.

2- مزاح فاروق، دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، 2011، ص22.

3- المواد 20، 20 مكرر، 20 مكرر 2، 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الأول

الإطار العام للمراجعة المحاسبية

يقصد بالمراجعة المحاسبية، مجموعة العمليات التي تستهدف مراقبة التصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها¹.

تعتبر المراجعة المحاسبية من بين السلطات التي منحها المشرع الضريبي لمصلحة الضرائب المختصة بالرقابة، لتمكينها من الكشف الكامل لتصريحات المكلف، وتعتبر وسيلة أخرى من وسائل الرقابة، إذ تتم على المستوى الخارجي²، وتتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الضريبيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزول فيها المكلفون نشاطهم، من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي³.

حيث تسمح هذه المراجعة للإدارة الضريبية بإجراء مراجعة لمحاسبة المكلفين بالضريبة، والقيام بكل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها⁴.

ولكي تتم إجراءات المراجعة المحاسبية وفقا لما نصت عليه مختلف القوانين الضريبية، يجب عليها أن تتبع معايير وخطوات محددة، حتى لا تقع في أخطاء تكلفها عدم الوصول لأهدافها المدروسة.

وعليه سنتناول في هذا السياق أولا مجال تطبيق المراجعة المحاسبية ثم أسباب وشروط المراجعة المحاسبية.

1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، لسنة 2016، ص13.

2- كريم زوي، التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2014، ص69.

3- خديجة نحالي، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية قالم، مذكرة ماستر، جامعة قالم، 2014، ص24.

4- المادة 20 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الأول

مجال تطبيق المراجعة المحاسبية

إن الهدف الأساسي من وراء عملية المراجعة هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم التي قدمتها المحاسبة¹.

إذن، تعد المراجعة المحاسبية من أهم الطرق والوسائل الممنوحة لإدارة الضرائب من أجل التأكد من صحة وتنظيم المحاسبة، وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية، وهي تأخذ عدة أشكال وتخص فئة من المكلفين بالضريبة.

الفرع الأول

أشكال التدقيق في المحاسبة

بما أن المراجعة المحاسبية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية، والتي تلحق أضرارا جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد فعالية المراجعة أو التدقيق المحاسبي تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها من خلال التصريحات².

وبما أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي، أي يمنح الحرية للمكلف في تحديد أسس فرض الضريبة، فقد تصطدم عمليات المراجعة المحاسبية بتصريحات غير صحيحة وغير صادقة مما يوجب القيام بعمليات المراجعة المحاسبية بصفة دورية وأشكال مختلفة، يجب اتباعها واستعمالها في الوقت المناسب، وحسب أهمية وضرورة التدخل³.

1- ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة سطيف، يومي 20 و21 أكتوبر 2009، ص8.

2- سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب بولاية بسكرة، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2012، ص33.

3- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة من اجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص دولة المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2014، ص9.

أولاً: التدقيق العام:

يعد التدقيق العام من أكثر أشكال التدقيق في المحاسبة انتشاراً حالياً، حيث يقوم العون المدقق بالتدقيق في الوضعية الجبائية لمؤسسة ما بالنظر لكل الضرائب لهاته المؤسسة، وهذا حسب النظام التصريحي (الضرائب المباشرة، الرسم على القيمة المضافة، وحقوق التسجيل).

وعليه يكون التدقيق في المحاسبة عاماً لما تفحص إدارة الضرائب محاسبة المؤسسة في مجملها بالنسبة للضرائب والرسوم المحتملة رقابتها لكل الفترة غير المتقدمة، وهذا يعني مراقبة الوضعية الضريبية للمكلف بالضريبة بالنظر لجميع الضرائب، ولكل الفترات المتقدمة، حيث ينتقل العون المدقق إلى مقرات الشركة أو المكلف بالضريبة لإجراء التدقيقات، ويمكنه بعد ذلك تقييم مجمل الوضعية الضريبية للمكلف بالضريبة¹.

ثانياً: التدقيق المصوب:

تم استحداث هذا النوع من التحقيق بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، فهو إجراء مراقبة مصوبة أقل شمولية وأكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي.

يقوم هذا الشكل من أشكال التدقيق في المحاسبة على التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، وذلك عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة، والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب وتخفيض الأعباء الجبائية².

1- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية، جامعة عنابة، 2014، ص 114.

2- المادة 26 من القانون 08/13 المؤرخ في 27 صفر عام 1435 الموافق لـ 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية 2014، الجريدة الرسمية، العدد 68، الصادرة في 31 ديسمبر 2013.

1 تعريف التدقيق المصوب في المحاسبة:

يعتبر التدقيق المصوب في المحاسبة إجراء رقابة موجه يتضمن ضريبة واحدة أو عدة ضرائب بعنوان جزء أوكمل المدة غير المتقدمة أو مجموعة عمليات او معطيات محاسبية متعلقة بمدة نقل عن سنة جبائية¹.

2 خصائص التدقيق المصوب في المحاسبة:

انطلاقا من مفهوم التدقيق المصوب في المحاسبة يتميز هذا النوع من التدقيق بالخاصيتين التاليتين:

- يتم التحقيق في نوع أو عدة انواع من الضرائب (اختبار عينة).

- تغطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، او يكون على مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة نقل عن سنة².

3- شروط التدقيق المصوب في المحاسبة:

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها وهي:

- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي للمكلف بالضريبة³.

- لا يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم⁴.

- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد في التحقيق المحاسبي⁵.

1- المادة 20 مكرر، فقرة 1، قانون الاجراءات الجبائية.

2- بوراوي سارة، إجراءات الرقابة على الضريبة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون الاعمال، جامعة سكيكدة، 2015، ص 53.

3- المادة 20 مكرر 1 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المادة 20 مكرر 1 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

5- المادة 20 مكرر فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك سبعا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار¹.

- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها².

- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان وفي الدفاتر، والوثائق أكثر من شهرين³.

- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 30 يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم⁴.

- إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، لكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب⁵.

لا يختلف التدقيق المصوب في المحاسبة عن التحقيق في المحاسبة إلا من حيث نطاق وشمول التحقيق، فالتحقيق المصوب يقتصر على فحص نوع أو عدة أنواع من الضرائب، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية المحقق فيما تتمتع بقدر كاف من الدقة وتقليص فترة التحقيق، لكن يواجه هذا النوع صعوبة، تتحدد في اختيار نوع الضرائب الخاضعة للرقابة بالمقارنة مع الكم الهائل للمعلومات الجبائية مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد إلى الأهداف⁶.

1- المادة 20 مكرر فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- المادة 20 مكرر 3 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة 20 مكرر 4 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المادة 20 مكرر فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

5- المادة 20 مكرر فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

6- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص 52، 53.

ثالثاً: التدقيق المفاجئ:

"... في حالة حدوث مراقبة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة، لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية وحالتها من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقاً"¹.

يعتبر التدقيق المفاجئ حالة خاصة، وأنه ممكن من الناحية القانونية ولكنه لا يستعمل هذا الشكل من التدقيق إلا في حالات استثنائية، وهذا خاصة عندما تقوم الإدارة الضريبية بإرسال الإشعار عن قدوم العون لمباشرة عملية التدقيق في المحاسبة، فهنا وفي بعض الحالات يمكن أن يرفع أو يزيل هذا الإشعار جزء من فعالية الرقابة الضريبية، بحيث يمكن أن يجر الإشعار بالتدقيق المكلف بالضريبة إلى أن يقوم بإخفاء أو إزالة أي وثيقة محاسبية، مثلاً كإزالة دليل عمليات الشراء أو البيع بدون فواتير، وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتدقيق عند بداية عمليات المراقبة².

الفرع الثاني**المكلفين المعنيين بالمراجعة المحاسبية**

إن عملية المراجعة المحاسبية لا تتم إلا على المكلفين بالضريبة الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل، الضريبة على الشركات، وكل المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية، التي فرض القانون التجاري والضريبي مسكها، وبصفة خاصة المكلفين بالضريبة الموحدة الذين يزولون نشاطاً تجارياً وصناعياً والضريبة على أرباح شركات الأموال، والضريبة العامة على المبيعات³.

1- المادة 20-4 فقرة 03 من قانون الاجراءات الجبائية.

2- أحمد فنيدس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 129.

3- جمال الدين لوصيف وعفاف بوبنيدر، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص منازعات إدارية، جامعة قالم، 2016، ص 51.

المطلب الثاني

أسباب وشروط المراجعة المحاسبية

إن التدقيق في المحاسبة يعطي الحق لإدارة الضرائب بفحص حسابات المكلف بالضريبة لأجل التأكد من أنه قد أدى التزاماته الضريبية، ولكن لا بد أن تكون هناك معاملة عادلة حتى يكون فرض الضريبة على المكلف بالضريبة عادلا، ولا يكون تعسفا من إدارة الضرائب¹، لهذا وضع المشرع من خلال القانون الضريبي أسبابا وشروطا للتدقيق المحاسبي حتى تتم عملية المراجعة المحاسبية وفق إجراءات منتظمة.

الفرع الأول

أسباب المراجعة المحاسبية

إن المكلف بالضريبة ملزم بمسك محاسبة وهي التي يمكن أن تكون محل التدقيق، فهي التي تبين حسن نية المكلف بالضريبة من خلال ما تثبته من التصريحات التي قدمها لإدارة الضرائب، لذلك نجد بأن للتدقيق في المحاسبة أسبابا ويكون بناء على طلب من إدارة الضرائب أو من المكلف بالضريبة.

أولا: التدقيق في المحاسبة بمبادرة من إدارة الضرائب:

للتدقيق في المحاسبة أسباب عديدة، من بينها اقتراح إدارة الضرائب الملفات التي تكون محل التدقيق في المحاسبة للسنة القادمة.

ثانيا: التدقيق في المحاسبة بمبادرة من المكلف بالضريبة:

إن التدقيق في المحاسبة قد يكون من المكلف بالضريبة نفسه، وهذا يكون سببا لإجراء الرقابة بهدف إزاحة شك أو غموض أو لتسمح له بالحصول على أكثر التفاصيل عن وضعية الضريبة، في هذه الحالة وعند قيام العون المدقق بالإجراءات والتي تتضمن خطورة، وهذا لأن الرقابة تتمثل في أنها لا يمكن أن تتوقف عند النقاط المحددة الواردة في الطلب المقدم من طرف المكلف بالضريبة، ويمكن أن تزداد خطورتها وهذا بغياب إلزامية الاستعانة بمستشار

1- مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر

خلال عمليات التحري، ويمكن أن تؤدي إلى مباشرة تدقيق حقيقي في المحاسبة متعلق بقرائن قوية مكتشفة من قبل المدقق خلال الرقابة الأولى.¹

الفرع الثاني

شروط المراجعة المحاسبية

وضع المشرع الضريبي جملة من الشروط، والتي يجب مراعاتها واحترامها قبل وخلال إجراء هذا النوع من المراجعة، وتتمثل في مكان إجراء التدقيق في المحاسبة، مدة التدقيق في المحاسبة، الوثائق محل التدقيق في المحاسبة.

أولاً: مكان إجراء التدقيق في المحاسبة:

التحقيق في الدفاتر يجب أن يتم في عين المكان ، أي المكان الذي يجب أن تمسك فيه المحاسبة، أي مقر الشركة (وعند اللزوم في مسكن المكلف بالضريبة)، أو في مقرها الرئيسي، وفي حالة موافقة المكلف بالضريبة إجراء التدقيق في المحاسبة يمكن أن يتم لدى الخبير المحاسبي للمؤسسة، وعملية التدقيق في المحاسبة عندما يتم خارج مقر الشركة وهذا في مسكن المكلف بالضريبة أو في مكتب المكلف بالمراقبة، ولكن في بعض الأحيان يكون حضور العون المكلف بمقر الشركة غير مرغوب فيه، خاصة عندما تكون الشركة تعاني من مشاكل مالية وأيضاً للحفاظ على صورة الشركة، وفي هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابيا وتقبله المصلحة ، كما أنه يمكن أن يجري التدقيق في المحاسبة خارج مقرات الشركة، في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة².

في حالة نقل الوثائق المحاسبية إلى مكتب العون المراقب أو المدقق، ولا يعد هذا الاختيار خدمة للعون المراقب ولكنه راحة للمكلف بالضريبة الذي لا تسمح به مقراته بالحضور المطول لعون مصالح الضرائب، كما أن نقل هاته الوثائق لا يحرم المكلف بالضريبة من إمكانية الحصول مع العون المدقق على نقاش وجاهي، وأن هذا الطلب الصريح والمكتوب من طرف المكلف بالضريبة يطلب فيه من الإدارة الجبائية إجراء عملية التدقيق على مستوى

1 - Gulles Noel, Vérification de comptabilité et autre procédures de controles fiscales- perméabilité des procédures de vérification de comptabilité, juriclassem procedures fiscales, coté 05, 2009, fasc, 323-40, p15.

2- المادة 20-1-1-20 من قانون الإجراءات الجبائية.

مكاتب هذه الأخيرة، في هذه الحالة يمكن أخذ الوثائق المحاسبية وإعطاء المكلف بالضريبة شهادة مخالصة على هذه الوثائق.¹

حيث تتم المراجعة المحاسبية وفقا للحالات الآتية:

- يجب أن تتم المراجعة في الدفاتر المحاسبية والوثائق بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجه كتابيا ولما تقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانونا من طرف المصلحة.²

- يمكن أن تتم عمليات المراجعة إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، وإما على مستوى المصلحة بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.³

ثانيا: مدة التدقيق بعين المكان

حددت مدة التحقيق بعين المكان كما يلي:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص⁴:

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها⁵.

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها⁶.

1- مغلوط سلوى، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسات، جامعة قلمة، 2011، ص 26.

2- المادة 20-1 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة 20 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المادة 20-5 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

5- المادة 20-5 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

6- المادة 20-5 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000.000 د ج و 10.000.000 د ج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها¹.

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر².

يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر، ويستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرته، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير³.

وفي كل الحالات الأخرى مدة التحقيق لا تتعدى تسعة (09) أشهر إلا في الحالات التي يكون المكلف الخاضع للتحقيق محل⁴:

- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً، أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح و التبرير.

- فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق.

يتم تحديد مدة التحقيق ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق⁵.

وتجدر الإشارة إلى أن تحديد مدة المراجعة المحاسبية يهدف أساساً إلى منع تعسف أعوان المحققين من إطالة أمد المراجعة بغية الضغط على المكلف بالضريبة، بالإضافة إلى التقليل من التوتر الذي يمكن أن ينجم عن وجود الأعوان المحققين بالمؤسسة نظراً لأن المؤسسة أو مكان مزاوله المكلف بالضريبة لنشاطه قد يكون محلاً لتردد العملاء والزبائن مما يؤثر سلباً على سمعته بالإضافة إلى الخلافات التي قد تنجم عن سوء تصرف المحقق مع

1- المادة 20-5-04 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- المادة 20-5-05 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة 20-5-06 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المادة 20-5-07 من قانون الإجراءات الجبائية.

5- بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب والغش الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية باتنة، مذكرة ماجستير تخصص اقتصاد التنمية، جامعة باتنة، 2004، ص 82.

المكلف بالضريبة والعكس صحيح، ومن جهة ثانية سعى المشرع عند تحديده لمدة المراجعة المرادوية في عمل المحققين لأن عددهم لا يسمح بإنجاز تحقيقات تفوق مدتها حدود معينة¹.

ثالثاً: الوثائق الخاضعة للتدقيق في المحاسبة:

لقد نص المشرع على وجوب خضوع جميع الوثائق ذات الطابع الإلزامي إلى عملية المراجعة، بمعنى أن تكون محل مراجعة كل المستندات المحاسبية وأيضا كل الدفاتر والسجلات التي يكون إمساكها إلزامياً، أي الدفاتر المحاسبية الإلزامية تطبيقاً للقانون التجاري مع كل الوثائق المبررة والوثائق الإلزامية وفقاً لقانون الضرائب².
لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير³.

تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم هذه الأنظمة في إثبات تسجيل محاسبي بصفة مباشرة أو غير مباشرة⁴.

1- جمال الدين لوصيف وعفاف بوينير، مرجع سابق، ص 54.

2- مرجع نفسه، ص 54.

3- المادة 20-4 الفقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المادة 2 و23 من المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07 أبريل 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

المبحث الثاني

سير التدقيق في المحاسبة

حتى تتم عملية التدقيق في المحاسبة على أحسن وجه وتؤدي إلى الأهداف والنتائج المرجوة منها، وضع المشرع مجموعة من الإجراءات ونص على إتباعها، بحيث تقوم مصالح الرقابة الجبائية بتنظيم عملية التدقيق في المحاسبة، بداية بالتحضير لها حتى تصل إلى النتائج، وذلك عن طريق إعداد برامج والمصادقة عليها¹، وبعد ذلك تأتي عملية دراسة الملفات وذلك للشروع في عملية التدقيق في المحاسبة والتدخل بعين المكان لإجراء التدقيقات والفحوصات اللازمة من أجل القيام بعملية التقييم إن وجدت وإتباع الإجراءات التي تلي التقييم وصولاً إلى العمليات الختامية لعملية التدقيق المحاسبي، وخلال سير هاته الإجراءات منحت للمكلف بالضريبة ضمانات .

وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث، حيث نتطرق بالدراسة إلى الإجراءات التي يقوم بها المدقق في عين المكان، وبعدها إلى القيود الواردة على سير هاته الإجراءات (الضمانات).

المطلب الأول

التدخل في عين المكان

بعد انقضاء المدة القانونية² (عشرة أيام) من استلام المكلف بالضريبة الإشعار بالتدقيق، ينتقل المدققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم الميدانية، حيث يقوم العون المكلف بالتدقيق بإجراء الرقابة في مقر المؤسسة أو شركة المكلف بالضريبة المعني بالتدقيق، كما يمكن لأعوان إدارة الضرائب أن يقوموا بالتدخل المفاجئ³، وهذا في حالة الشعور بأن المكلف بالضريبة يمكن أن يلجأ إلى الطرق التدليسية.

قبل انطلاق عملية الرقابة بعين المكان، يجب على المدقق أن يرسل إلى المكلف بالضريبة المعني إشعار بالتدقيق⁴ وتبدأ عملية التدقيق بعين المكان في التاريخ المحدد في

1- عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبيين، حالة الجزائر، 2003-2008، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، 2009، ص41.

2- المادة 20-4 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة 20-4 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المادة 20-04 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

الإشعار بالتدقيق، كما ينبغي على المدقق بموجب أحكام المواد 04-20 و 05-20 من قانون الإجراءات الجبائية، معاينة نهاية الأعمال المتعلقة بعملية التدقيق في عين المكان عن طرق محضر يدعى المكلف بالضريبة المدقق معه لتأشيريه، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع¹.

الفرع الأول

التحضير للتدقيق في المحاسبة

يتمثل التحضير للمراجعة أو التدقيق في المحاسبة في مجموعة الأعمال التمهيدية التي تقوم بها المصلحة المحققة (إدارة الضرائب)، من أجل إلمامها بكل ما يخص الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة عن طريق فحص كل التصريحات الخاصة، حسب كل نوع من الضرائب الخاضع لها وطلب التوضيحات والتبريرات التي سبق الحصول عليها، خلال إجراء الرقابة على الوثائق مع الاستعانة بالمعلومات، التي تم جلبها من المصالح الأخرى حتى يتسنى لها الإحاطة بعناصر الملف الضريبي الموحد².

يحق للعون المدقق القيام بإجراء البحث خارج الإطار الضريبي، وهذا بهدف معرفة كل ما يتعلق بثروة المكلف بالضريبة وذلك على مستوى³:

- البنوك و المصارف لمعرفة القيم و الأرصدة و حركاتها.
- المحافظات التجارية (الممولين والزبائن) و الإدارة العمومية.
- مصالح الجمارك لمعرفة لصوصية المؤسسات المصدرة و المستوردة.

كما أنه على العون المدقق أن يعتمد على أساس ومعايير عقلانية وظرفية في اختيار ملفات التدقيق، وهذا من طرف الإدارة الضريبية التي تحدد الملفات الجبائية حتى تكون هناك

1- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الجزء الأول، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص77.

2- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص182.

3- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص57.

عدالة بين المكلفين بالضريبة في فرض التدقيق المحاسبي عليهم، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:¹

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.

- تكرار نتائج الخسارة أو الربح الضعيف مقارنة مع طبيعة النشاط المزاو و رقم الأعمال المصرح به.

- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط وما هي عليه المنشأة المماثلة.

- ملاحظة استعمال طرق تدليسية واكتشاف مخالفات ذات طابع اقتصادي.

- الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة.

وتبقى هذه المعايير المذكورة على سبيل المثال وليس الحصر، فالقائمون باختيار الملفات لهم الحرية باختيار الملفات التي يرونها ضرورية لإخضاعهم للتدقيق في المحاسبة، كما تهدف دراسة الملف الضريبي للتأكد من ان المكلف بالضريبة قد أرفق جميع الأوراق الخاصة بملفه موضوع التدقيق.²

تعد مرحلة جمع البيانات والمعلومات من اهم المراحل التي يعتمد عليها المدقق أو العون الفاحص بدراسة معاملات المؤسسة (المنشأة) مع الغير وذلك من واقع تصريحات الخصم، وتعتبر مرحلة تجميع البيانات والمعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة بطريقة صحيحة ودقيقة (سليمة) تمكن العون المدقق من الاعتماد عليها كوسيلة للحكم على مدى سلامة وامانة الدفاتر المحاسبية والتأكد من ان المؤسسة قد قدمت التصريحات الضريبية ومرفقاتها طبقا لما نص عليه القانون الضريبي.³

1- غضبان خديجة، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، دراسة حالة للمديرية الولائية لولاية الوادي، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2015، ص 33.

2- نجاه نوي، فعالية الرقابة الجبائية 1999-2003، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص64.

3- محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، 1994، ص32.

وتجدر الإشارة إلى أنه خلال هذه المرحلة يتم اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها، وتعين الهيئة التي تباشر عملية المراجعة المحاسبية إضافة إلى أعمال تمهيدية تسمح للعون المحقق بأخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية المراقبة¹.

أولاً: استلام الإشعار بالتدقيق:

لا يمكن الشروع في إجراء عملية التدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المدقق في محاسباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتدقيق².

إن فالتدقيق في المحاسبة لا يمكن أن يباشر إلا بعد إعلام أو تبليغ المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً من طرف الإدارة الضريبية المختصة، وهذا عن طريق إرسال إشعار بالتدقيق الذي يجب أن يكون مرفقاً بميثاق المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، وهذه الضمانة التي منحت للمكلف بالضريبة تسمح له بتحضير دفاعه، كما يجب على الإدارة الضريبية والعون المدقق احترامها حتى لا تكون الإجراءات الخاصة بعملية التدقيق في المحاسبة معيبة شكلاً، وبذلك يمكن للمكلف بالضريبة إلغاؤها عن طريق المنازعة الضريبية³.

ويعتبر هذا الإجراء شكلي، وقد أكدته مجلس الدولة في قرار⁴ فاصل في استئناف رفعته مديرية الضرائب في القرار الصادر عن مجلس قضاء البلدة بتاريخ 1999/02/22 والقاضي ببطلان إجراءات المتابعة الجبائية المفروضة على المستأنف عليها، وكان جواب مجلس الدولة هو قبول الاستئناف شكلاً وتأييد القرار المستأنف اعتماداً على: "أن أحكام المادة 113 من فقرة 03 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة تلزمان المحققين بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات إجراء التحقيق تحت طائلة البطلان غير أن هذا الإجراء لم يرقم به المحققون، وهو كذلك ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب.

1- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص71.

2- المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

3 - محمد حامد عطا، مرجع سابق، ص40.

4- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، في 2001/07/30 القرار رقم 001987، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003، ص65.

فالمدقق إذن هو ملزم بإعلام المكلف المعني بالتدقيق والتدخل الميداني قبل الشروع في عملية التدقيق في المحاسبة، ويكون ذلك بواسطة رسالة مسجلة مع وصل الاستلام أو أن يقوم العون المدقق بتسليم الإشعار شخصيا إلى المكلف بالضريبة نفسه مع إمضائه على الاستلام، وهذا في مدة محددة بعشرة أيام من تاريخ استلام الإشعار، وكما وسبقنا ذكره أن هذا الإشعار يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية حتى يعرف المكلف حقوقه التي يضمنها له المشرع الجبائي وواجباته الملزم بها أثناء التدقيق المحاسبي¹.

يرسل هذا الإشعار بالمراجعة إلى المكلف بالضريبة إذا تعلق الأمر بشخص طبيعي، وإذا كان شخص معنوي فإن الإشعار يسلم إلى ممثله القانوني كرئيس مجلس الإدارة أو المدير العام لشركة المساهمة².

ويعتبر هذا الإشعار غير قانوني في الحالات الآتية:³

- إذا سلم لشخص غير مؤهل قانونا لينوب عن المكلف بالضريبة في الاستلام.
- رجوع الإشعار إلى مصالح الضرائب نتيجة خطأ في العنوان أو إرساله إلى العنوان القديم مع علم الإدارة بتغيير عنوان المكلف.
- رفض المكلف استلام الإشعار من قبل موزع البريد.
- تغيير العنوان دون أن يعلم المكلف بالضريبة إدارة الضرائب التابع لها بذلك.

ثانيا: مضمون الإشعار بالتدقيق:

يجب أن يتضمن الإشعار بالتدقيق البيانات الآتية:⁴

- ألقاب وأسماء ورتب المحققين.
- تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها.

1- غضبان خديجة، مرجع سابق، ص 36.

2- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 20.

3- عبد الرزاق غضيفي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، جامعة بسكرة، 2014، ص 28.

4- السعيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 40.

- الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعينة، وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها.

- يجب أن يشير الإشعار صراحة، وتحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

ويمنح القانون للمكلفين بالضريبة المعنيين بالرقابة عشرة (10) أيام على الأقل من تاريخ استلام الإشعار بالتدقيق كأجل أدنى للاستعداد للتدقيق في المحاسبة¹، قصد السماح لهم بجمع العناصر المتعلقة بمحاسبتهم².

الفرع الثاني

مباشرة عملية التدقيق

تسبق الأعمال الميدانية التي يقوم بها العون المدقق في عين المكان إجراءات أولية، تتمثل في التدخلات، حيث يبدأ بقاء بسيط بينه وبين المكلف بالضريبة، حيث يكون هناك تبادل أطراف الحديث بينهما، وهذا يعتبر كتدخل أولي، بعدها يقوم بفحص محاسبة المكلف (شكلا ومضمونا).

أولاً: الأعمال الأولية:

قبل الشروع في عملية التدقيق بعين المكان، يقوم العون المدقق بتهيئة الأرضية محاولة منه خلق جو من التفاهم والثقة، حيث يقوم بالأعمال التالية:

1- الاتصال مع المكلف بالضريبة:

يعتبر اللقاء الأولي بين المدقق والمكلف بالضريبة ذو أهمية بالغة، حيث يجب أن يتميز باحترام متبادل بين الطرفين وأن يكون الحديث حول المشاكل والعراقيل التي تواجه المكلف من ناحية التسيير ووضعياته المالية والمادية، ومن خلال ذلك يتأكد المدققون من إمكانية توفر الظروف للقيام بعملية التدقيق في المحاسبة بعين المكان، وفي حالة عدم توفر الشروط الملائمة لذلك يقوم المكلف منه إجراء التدقيق على مستوى مكاتب الإدارة الجبائية، ويسمح هذا

1- المادة 20-04 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- وزارة المالية، الإدارة العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، ص16.

الاتصال بين المكلف بالضريبة والمدققون بتكوين صورة جد واسعة عن النظام التسييري والطاقت الفنى لها".¹

2- جمع المعلومات:

يقوم المدققون أثناء التدخل الأولي بعين المكان بزيارة ورشات المؤسسة والقيام بعملية تجريبية للمنتوج الذي تنتجه هذه المؤسسة، أو تقدمه كخدمة ويسمح هذا بتزويد المدققين بمعلومات مهمة يستفيدون منها للتأكد من صحة تصريحات المكلف بالضريبة خاصة بما يتعلق بمستلزمات إنتاج الوحدة من المنتوج، ومن مواد أولية أو ساعة عمل أو عدد الموظفين.²

وهذا يعطي صورة واضحة عن الطاقة الإنتاجية لهذه المؤسسة، ومردوديتها، كما يمكن للمدققين معرفة الآلات والتجهيزات المكتسبة وكذا التكنولوجيا المستعملة.³

ثانيا: بدء عملية التدقيق:

يتم التدقيق وفحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة على مرحلتين:

1- التدقيق في المحاسبة من حيث الشكل:

تهدف هذه العملية إلى مدى مطابقة السجلات المحاسبية لأحكام القوانين والتشريعات السارية المفعول، أي أن هذه الرقابة الشكلية تتمثل في المعاينة المادية للوثائق المحاسبية ومستندات الإيرادات والمصاريف والدفاتر الجبائية التي نص القانون التجاري عليها، وحتى تكون محاسبة المكلف بالضريبة مقبولة من حيث الشكل، يجب أن تكون محاسبة تامة ومنظمة، و أن تكون مقنعة.

أ- المحاسبة تامة ومنظمة:

تكون المحاسبة تامة ومنظمة إذا تضمنت مجموعة الوثائق والدفاتر المبينة في المادتين 09 و 17 من القانون التجاري وممسوكة وفقا للمخطط المالي المحاسبي الجديد¹، كما يجب أن تمسك بالعملة الوطنية "الدينار الجزائري" مع احترام مبدأ المحاسبة المزدوجة.²

1- غضبان خديجة، مرجع سابق، ص 38.

2- سارة بوراوي، إجراءات الرقابة على الضريبة، مذكرة ماستر، تخصص قانون الأعمال، جامعة سكيكدة، 2015، ص 41.

3- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 80.

أي أن محاسبة المكلف يجب أن تحتوي على دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا ودفتر الجرد المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري الجزائري والقانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وتتلخص هذه الدفاتر فيما يلي:³

- الدفتر اليومي وتسجل فيه حركات الأصول وخصوم الأموال الخاصة والأعباء ومنتجات المؤسسة، وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة فغن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد).

- الدفتر الكبير ويتضمن مجموع حركات الحسابات خلال فترة زمنية معينة.

- دفتر الجرد وتنقل فيه الميزانية وحسابات النتائج الخاصة بالمؤسسة.

بالإضافة إلى الوثائق التبريرية لجل الوثائق والمستندات الأصلية التي تثبت القيام بالعمليات فعليا، لا سيما المتعلقة بالمشتريات والمبيعات، البنك، الصندوق، الخدمات المختلفة... الخ، والتأكد من أنها خالية من كل أشكال التزوير.

تحفظ هذه الدفاتر أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الوثائق الثبوتية لمدة عشرة (10) سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية.

ب- المحاسبة مقنعة:

يجب أن تبرر كل القيود المحاسبية في نوعها وكميتها من خلال المستندات الإثباتية التي تختلف باختلاف طبيعة العمليات، والتي يمكن أن تكون عمليات استيراد، بيع أو توزيع، بالإضافة إلى عمليات تسيير المخزونات⁴، أي يجب على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن،

1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، لسنة 2016، ص 15.

2- خديجة نحالي وسميرة حجاز، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية قالمة، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية، جامعة قالمة، 2014، ص 74.

3- المادة 20 من قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 الموافق لـ 25/11/2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25/11/2007.

4- خديجة نحالي، مرجع نفسه، ص 75.

وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر كل المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد والذي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور.¹

أي أن المعلومات المحاسبية تكون مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف بالضريبة أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، ويعتبر هذا شرطاً لصحة المعلومات المحاسبية.

حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، بحيث أن يكون بيع سلع أو تأدية خدمات بين الاعوان الاقتصاديين موضوع فاتورة، ويتعين على البائع تسليمها ويتعين على المشتري طلبها منه كما يجب أن تسلم بمجرد إجراء البيع أو تأدية الخدمات.²

يجب أن تحتوي الفاتورة على بيانات تتعلق بالبائع (اسم الشخص الطبيعي ولقبه، تسمية الشخص المعنوي وعنوانه التجاري...) وكذا البيانات المتعلقة بالمشتري، كما يجب أن تحتوي الفاتورة على الختم وتوقيع البائع إلا إذا حررت عن طريق النقل الإلكتروني مع العلم أنه لا يمكن استعمال هذه الطريقة إلا إذا كان الأمر يتعلق بتسوية النفقات العمومية.³

2- التدقيق في المحاسبة من حيث المضمون:

عندما يتم فحص المحاسبة من حيث الشكل يستطيع بعدها المدقق أن يميز بين حالتين: تتمثل الحالة الأولى في عدم توفر المحاسبة على الشروط السابقة الذكر، وبذلك يتم رفض المحاسبة واللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة، أما الحالة الثانية فتتمثل في كون المحاسبة موافقة للشروط السابقة وبذلك يمكن اعتبارها مقبولة من حيث الشكل، ويتم الانتقال إلى مراقبة المحاسبة من حيث المضمون.⁴

1- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة لمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات، رسالة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، ص 112.

2- المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 08 ذي القعدة 1426 الموافق ل 2005/12/10، يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الاجمالية وكيفيات ذلك، الجريدة الرسمية، العدد 80، الصادرة بتاريخ، 2005/12/11.

3- المواد 03، 04، نفس المرجع.

4- مغلوط سلوى، مرجع سابق، ص 30.

ويقصد بفحص المحاسبة من حيث المضمون هو قيام المدقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير، حيث يتم التركيز على المشتريات والمبيعات، والتكاليف والمخزونات، وذلك لأنها تعتبر أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة لتخفيض وعائه الضريبي من دفع الضريبة¹.

أ- مراقبة المشتريات:

عند مراقبة العون المدقق للمشتريات يمكن أن يكتشف نوعين من المخالفات، ويتمثل النوع الأول في تضخيم المشتريات بحيث يهدف المكلف بالضريبة من خلاله إلى تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة، وبصفة عامة فإن تضخيم المشتريات يظهر خاصة لدى المكلفين الذين لا يمكنهم إخفاء رقم أعمالهم، كمقاولي الأشغال العمومية العاملين بصفة خاصة لحساب الدولة أو أحد ممثليها، وتتمثل أشكال تضخيم أو زيادة المشتريات في:²

- تسجيل نفس الفاتورة في تاريخين مختلفين.

- تسجيل مشتريات بدون فاتورة.

- تسجيل فواتير وهمية أو تغيير تاريخ إنشائها.

- تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين (دفترين) مساعدتين مختلفتين، يومية المشتريات ويومية العمليات المختلفة.

- التسجيل في الجانب المدين لحساب المشتريات، اكتتاب الأثاث، التجهيزات، ومصاريف الصيانة المسجلة مسبقا في حسابات خاصة.

أي أن المكلف بالضريبة يلجأ إلى تضخيم قيمة المشتريات من أجل الزيادة في رقم الرسم على القيمة المضافة الخاضعة للخصم، وتخفيض الربح الإجمالي للمؤسسة، وذلك عن طريق تسجيله لمشتريات خيالية، سواء كانت هاته المشتريات بفواتير مزورة أو بدون فواتير، وعليه فإن

1- بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2011، ص 127.
2- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 122.

المدقق يقوم بالفحص النقدي لفواتير المشتريات وتسجيلها في الدفاتر اليومية مع قيامه بدراسة مقارنة بين الكشوف المقابلة المستوفاة وسندات الطلبات والتسليم.¹

ب- مراقبة المبيعات:

يقوم المدقق بمراقبة الفواتير بطريقة نظامية أو عن طريق الأساليب الإحصائية اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلّف بالضريبة، كأن يبيع بدون فواتير، عدم تسجيل العمليات النقدية والآجلة عمداً للتخفيض من قيمة المبيعات وإغفال الإيرادات المتأنية من الصناعات التحويلية وأشغال البناء، وكذلك السهو عمداً في تسجيل العمليات النقدية والآجلة للتخفيض من قيمة المبيعات، والتخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض المبيعات باستعمال الفواتير الجزئية، والتسجيل المحاسبي لعملية البيع ضمن جهة الدائن في حسابات الميزانية، وتسمح الرقابة على المبيعات بالتحقق من رقم الأعمال من خلال فحص الفواتير وسجلات البيع ومقارنتها مع حسابات البنك والصندوق.²

أي ان المدقق يعتمد على فواتير وصولات الإخراج والدفاتر المحاسبية للزائن، وغيرها من الوثائق للكشف عن الاختلالات الحادثة في المبيعات.

ومن أهم المخالفات التي يتم اكتشافها على مستوى المبيعات:³

- عدم تسجيل إيرادات نقدية ناتجة عن بعض المبيعات بدون فواتير.
- تخفيض المبالغ الحقيقية لبعض المبيعات.
- عدم تسجيل الإيرادات الواردة عن نشاطات بيع المنتجات وبيع الفضلات.
- التسجيل في جانب المدين لحساب المبيعات، مردودات وهمية للبضائع، او اقتطاع مبالغ فيه.
- عدم تسجيل اقتطاعات مبالغ للبضائع التي استعملها المستغل لحاجاته الشخصية والعائلية.

1- خديجة نحالي وسميرة حجار، مرجع سابق، ص 76.

2- نصيرة يحيوي، الغش والتهرب الجبائين، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998، ص 35.

3- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 128.

ج- مراقبة المخزونات:

لا يتم مراقبة العون المدقق للمخزون إلا بمراقبة دفتر الجرد باعتباره الوثيقة الأولى والأساسية التي يعتمد عليها المدقق في تحرياته، مع الأخذ بعين الاعتبار أن عملية الرقابة على المخزن التي يجب أن لا تتجاوز أربع (04) سنوات¹، فإذا كانت وثيقة الجرد تظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيمة أقل من السعر الحقيقي فهذا يعني التخفيض في قيمة المخزون.

ومهما كانت الطرق المستعملة للغش في حساب المخزونات، إلا أن المؤسسة تعمل كل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية وغير الشرعية².

ثالثا: التدخل الأخير:

إن التدخل الأخير بعين المكان يعتبر إجراء يثبت أو يجسد من جديد الالتزام بالحوار الوجيه خلال عملية التدقيق، ويمكن أن يتم مع المكلف بالضريبة دون المستشار، والهدف من هذا الإجراء هو تجميع أو تلخيص النقاط المثارة خلال سير عملية التدقيق المحاسبي³، ويعتبر هذا التدخل الأخير فرصة للمدقق، حيث يستطيع⁴:

- أن يطلب من جديد توضيحات حول النقاط المثارة.
- أن يناقش وجاهيا عناصر الخلاف لتقريب النقاط المثارة.
- يسترجع نقطة بنقطة أسباب اقتراح إعادة التقييم، ويمكن أن يكون فرصة لإيجاد نقاط التقارب من تحليل بعض العمليات المحاسبية والضريبية.

1- المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- جاوحدو رضا، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 5 و6 ماي 2013، ص04.

3- جمال الدين لوصيف وعفاف بونيدر، مرجع سابق، ص61.

4- أحمد فنيدس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، ص148.

الفرع الثالث

نتائج التدخل بعين المكان

بعد القيام بكل إجراءات التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة ومعاينة وضعيته وكل ما يتعلق بنشاطه من خلال الفحص الشكلي والضميني، بعدها يقوم العون المدقق بإعطاء تقييمه لمحاسبة المكلف، مع تبليغه كتابيا بنتائج التقييم¹.

أولا: تقييم محاسبة المكلف:

وذلك بالاعتماد على قانون الإجراءات الجبائية والقانون التجاري والمخطط المحاسبي الوطني، يقوم العون المدقق بإعطاء تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة والذي يمكن أن يكون قبول أو رفض المحاسبة².

1 قبول المحاسبة:

تكون المحاسبة مقبولة وفق شروط³ :

- المحاسبة ذات مصداقية وهذا يعود إلى أن الإهمال والإغفال المسجل طفيف وغير خطير، لكن هذه الحالة نادرة إذ لم تكن غير موجودة عمليا.
- المحاسبة منتظمة، أي أن الدفاتر المحاسبية تكون مطابقة لنصوص القانون التجاري وكذا لقواعد المخطط الوطني المحاسبي.
- المحاسبة قاطعة، قد تكون المحاسبة منظمة ودقيقة الحسابات لكنها غير مثبتة، ولكي تكون كذلك يجب أن يتم إثبات كل العمليات المسجلة، أي مقنعة ومثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق ومستندات الإثبات والدفاتر المساعدة (فواتير ومذكرات).

1- كريم زوي، التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2014، ص66.

2- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص58.

3- نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص75

وعليه، فقبول المحاسبة يمكن أن يكون:

أ- قبول صريح:

في هذه الحالة تكون محاسبة المكلف بالضريبة مقنعة بدرجة كبيرة، وبالتالي فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلف دون إجراء أي تقويم عن طرق تسليم إشعار¹.

وفي حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددًا نهائيًا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال سير عملية التدقيق (يقع عبء الإثبات على عاتق الإدارة الجبائية)، كما يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة².

ب- القبول النسبي:

أي أن هناك إرتياب أو شك، من خلال تسجيل بعض النقائص والتجاوزات من قبل المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة يقوم العون المدقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي، والمقصود به أن يكون اتصال بينه وبين المكلف للنقاش وابداء ملاحظات حول التجاوزات المسجلة، بعدها يقوم بإيداع تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة، ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي ومنحه مدة اربعين (40) يوما للرد على هذا التقويم³.

2- رفض المحاسبة:

لا يمكن للعون المدقق أن يرفض محاسبة المكلف عقب التدقيق فيها إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وهذا عندما⁴:

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري، وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.

1- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص 59.

2- المادة 20 فقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص 59.

4- المادة 20-06 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

ثانيا - تبليغ النتائج:

يبلغ المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق في المحاسبة عن طريق التبليغ الأولي الذي يجب أن يصاغ بشكل يسمح له بتسجيل ملاحظاته أو معرفة موافقته¹، وفي حالة ما إذا كان رد المكلف يفيد عملية التدقيق في المحاسبة يتم تصحيح الوضعية الجبائية بالتبليغ النهائي.

1- التبليغ الأولي:

بعد إتمام العون المدقق لعمليات التدقيق في المحاسبة وإجراء التقويمات اللازمة يجب على الإدارة الجبائية تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة حتما في حالة عدم إجراء تقويم عن طريق إشعار يرسل للمكلف بالضريبة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ويجب أن يكون مفصلا ومعللا، إضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة بطريقة تسمح للمكلف بتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها².

كما يجب أن يذكر في التبليغ أن له حق الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع المبلغ أو من أجل الإجابة عليها، وإذا كان التبليغ في إطار التدقيق المصوب للمحاسبة يجب أن يذكر فيه طابع التصويب³.

قد حدد المشرع مدة (40) أربعين يوما كأجال قانونية تسمح للمكلف بالرد على التبليغ الأولي من خلال إرسال ملاحظاته أو قبوله⁴، وبعد عدم الرد في هذه الأجل بمثابة قبول ضمنى⁵.

1- المادة 20-06 فقرة 01، من قانون الإجراءات الجبائية.

2- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، سنة 2016، ص 40.

3- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص 68.

4- المادة 20-06 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

5- المادة 20-06 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- حق الرد:

إن للمكلف بالضريبة الحق في الرد على ما ورد في الإشعار بالتصريح المرسل من قبل الإدارة الجبائية، ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوماً¹، ويرسل بملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى².

يكون الرد في شكل مراسلة مع مرافقتها بوثائق وبيانات تبرر عدم رضا المكلف بالضريبة بإعادة التقويم ويدافع عن حقوقه إذا لاحظ أن هناك خلل في تسوية وضعيته الجبائية ويلزم العون المدقق بالرد على التوضيحات المقدمة في مراسلة توجه للمكلف بالضريبة³.

كما أنه قبل انقضاء أجل الرد يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك. كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.

بعد انتهاء الآجال القانونية للرد نكون أمام ثلاث حالات :

أ- الرد خلال الآجال:

إذا قام المكلف بالرد على العناصر التي أشعر بها في الآجال القانونية الممنوحة له فإن العون المدقق مجبر على دراستها وفحصها مهما كانت التبريرات، كما يجوز للمكلف طرح تساؤلاته سواء تعلق الأمر بمسائل العمل أو مسائل القانون⁴.

ب- الرد خارج الآجال:

يحق لأعوان التدقيق رفض الملاحظات التي تصل إلى المصلحة بعد انقضاء المهلة المحددة قانوناً كما أنه مطلوب من المدققين عدم الرفض القاطع للأجوبة المتأخرة، إذ أنه عندما تكون الأدلة المقدمة من طرف المكلف مقبولة كلياً أو جزئياً يمكن أخذها بعين الاعتبار عند

1- المادة 20-06 فقرة 03، من قانون الإجراءات الجبائية.

2- المادة 20-06 فقرة 04، من قانون الإجراءات الجبائية.

3- عاشور يوسف، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة المدية، 2009، ص74.

4- المادة 20-06 فقرة 06، من قانون الإجراءات الجبائية.

تحديد القواعد والأسس الضريبية أما في حالة النزاع فإن الإجابة تكون لاحقا عن طريق المصالح المكلفة بالمنازعات¹.

ج- غياب الرد:

غياب الرد من طرف المكلف لا يمكن اعتباره إلا قبولا تاما وضمنا² للأسس المبلغ بها وبعد نهاية الآجال المحددة قانونا يلزم العون المدقق بإرسال الجداول الإضافية والتبليغ النهائي.

3- التبليغ النهائي:

بعد دراسة رد المكلف على الملاحظات والاعتراضات مع فحص البيانات والوثائق المرفقة، يقرر العون المدقق قبولها أو رفضها وفي حالة القبول، يجب عليه تصحيح بعض النقاط المثارة والتي يراها واجبة التعديل بهدف إجراء تقييم ثاني ونهائي يتم إعلامه للمكلف بالضريبة عن طرق التبليغ النهائي، والذي يكون مكتوبا ومفصلا بشكل جيد، إذ لا يمكن تعديله أو تفسيره إلا إذا اكتشف أن المكلف قد عمد إلى استعمال طرق احتيالية³.

قبل معرفة القرار النهائي للإدارة الجبائية، يستطيع المكلف بالضريبة طلب التحاور مع المدقق بغرض التوضيح والإجابة على الأسئلة والنقاط التي تبدو غامضة في الملفات المحاسبية، كما يحق له طلب إعادة التدخل بعين المكان وإعادة النظر في الملفات التي تتطلب التدقيق⁴.

وبعد الدراسة المتأنية للرد والإطلاع على الملاحظات والوثائق يقرر المدقق قبولها أو رفضها، مما قد يوجب تصحيح بعض النقاط المثارة والمقنعة، أما في حالة عدم رضا المكلف بالتسوية الجديدة فعليه اللجوء إلى المنازعات الضريبية قبل أربعة (04) أشهر من استلام الإشعار بالدفع⁵.

1- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص 69.

2- المادة 20-06 فقرة 03، من قانون الإجراءات الجبائية.

3- بن صفي الدين أحلام، مرجع نفسه، ص 70.

4- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 87.

5- إلياس قلاب، دور الرقابة الجبائية في كبح ظاهرة التهرب الضريبي، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، ص 12.

4- كتابة التقرير النهائي:

إن التقرير المتعلق بعملية التدقيق يعد آخر استمارة يملئها العون المدقق، ويعتبر المدونة النهائية التي تعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية، ويتم من خلالها إقفال عملية التدقيق، حيث يجب أن تبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلف بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها، وكذا تقييم نتائج التدقيق¹.
توضع نسخة من هذا التقرير النهائي في ملف المكلف ويتم إرجاعه إلى المفتشية التي سحب منها، وترسل نسخة منه إلى عدة جهات مسؤولة من أجل المتابعة والإحصاء، وعند الانتهاء من المراجعة الخاصة بفترة معينة فإنه يمكن للمراقب إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة أو لنفس الضرائب والرسوم إلا في حالة وجود معلومات ناقصة في حالة وجود معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء المراجعة أو اكتشاف استعمال المكلف لطرق ومناورات تدليسية².

المطلب الثاني

القيود الواردة على إجراءات المراجعة المحاسبية

منح المشرع الجبائي الجزائري سلطات واسعة للإدارة الجبائية، حتى يتسنى لها القيام بمهامها الرقابية على تصريحات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة .

لكن هذه السلطات ليست مطلقة فقد قيدها المشرع وذلك بمنحه للمكلف مجموعة من الضمانات، كما ألقى على عاتقه مجموعة من الالتزامات لخلق نوع من التوازن بين الحقوق والواجبات، والهدف من ذلك منع تعسف أعوان الإدارة الجبائية القائمين بعمليات التحقيق، وكذلك للحفاظ على العلاقة المتميزة التي تربط الإدارة الجبائية بالمكلفين³.

1- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص 71.

2- آيت بلقاسم لامية، مرجع سابق، ص 60.

3- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص 85.

الفرع الأول

التزامات المكلف بالضريبة

يرتكز النظام الضريبي في الجزائر على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وهذه التصريحات الضريبية هي عبارة عن إقرار أولي يعترف بموجبه المكلف بالضريبة بخضوعه لنص من نصوص القانون الضريبي، أي أنه ملزم بتقديمها، كما يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقيّد التام بها، وهذا حتى تكون المحاسبة دقيقة ولها القوة الائتمانية وذلك وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ومن جهة أخرى فإن المشرع ألزم المكلفين بإمسك مجموعة من الدفاتر "دفتر الجرد، دفتر اليومية" وفقا لمجموعة من الشروط الضمنية والشكلية محتفظين بها لمدة 10 سنوات، وأي إخلال بهذه الشروط يؤدي إلى رفض المحاسبة¹

أولا: التزامات ذات طابع جبائي:

على المكلفين بالضريبة أن يكتتبوا عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهي:

1- التصريح الجبائي:

تتمثل التصريحات الجبائية في مجموع الوثائق القانونية التي تحدد العلاقة بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، حيث تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلفين والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية².

تتنوع التصريحات حسب النشاط الممارس من قبل المكلف بالضريبة، وكذا حسب الضريبة الخاضع لها، ونذكر منها مايلي :

1- زيادي حميدو وجديد عاطف، الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة دراسات عليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، الدفعة السادسة عشر، 2000-2005، ص47.
2- قحوش سمية، مرجع سابق، ص48.

أ- التصريح بالوجود

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي، أن يقدموا تصريحاً بالوجود مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية، وذلك في أجل ثلاثين (30) يوماً من بداية النشاط¹.

ب- التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال

يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما والخاضعين للضرائب والرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر لدى المصالح المختصة إقليمياً حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط².

ج- التصريح السنوي:

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اكتتاب تصريح بمداخيلهم وذلك قبل 01 أفريل من كل سنة، يحتوي على كل أعماله خلال السنة من أرباح الشركات وقيمة الأرباح الخاضعة للضريبة³.

ثانياً: إلتزامات ذات طابع محاسبي:

يلزم المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة بمسك الدفاتر والمستندات المنصوص عليها في القانون التجاري وكذا مدة الاحتفاظ بها، وذلك بغرض تسهيل عملية التحقيق .

1 مسك الدفاتر:

حدد القانون التجاري⁴ الجزائري في مواده من 09 إلى 12، الإلتزامات التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري، وتتمثل هذه الدفاتر في .

1- المادة 183 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص 20.

3- وفاء الشيعاوي، جريمة التهرب الضريبي، قانون الأعمال، مذكرة ماجستير، تخصص قانون أعمال، جامعة عنابة، 2002، ص 18.

4- القانون التجاري الصادر بموجب الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، جريدة رسمية، العدد 77، معدل ومتمم.

أ- دفتر اليومية:

كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه بيوم عمليات المقابلة¹.

يجب أن يكون هذا الدفتر مرقم ومؤرخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل إلى الهامش، ويوقع عليه من طرف قاضي لدى المحكمة المختصة إقليمياً².
وعليه يجب ان تقيد في دفتر اليومية جميع العمليات التجارية من بيع او شراء او اقتراض او دفع او غير ذلك، ويقدم هذا الدفتر عند طلب الإدارة الجبائية، وغياب دفتر اليومية يشكل سببا كافيا لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة³.

ب- دفتر الجرد

ألزم المشرع كل تاجر بمسك دفتر الجرد بحيث يتوجب عليه أن يجري فيه جردا لعناصر وأصول وخصوم مقاولته سنويا وأن يقلل كافة حساباته لإعداد الميزانية وحساب النتائج ليتم بعد ذلك نسخها في دفتر الجرد⁴، ويجب أن يؤشر دفتر الجرد من طرف قاضي المحكمة وأن يخلو من أي بياض أو شطب أو كتابة على الهوامش.
بالإضافة الى ذلك فإن المكلف بالضريبة ملزم بمسك جميع الأوراق والبيانات التي تثبت إيرادات ونفقات المؤسسة (فواتير الشراء) والتي تعد من وثائق الإيضاح والتبرير.

2 حفظ الدفاتر:

يجب على المكلف بالضريبة الاحتفاظ بالدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية⁵.

كما ان الدفاتر والأوراق والوثائق التي من شأنها أن تسمح بالتحقيق والتي ليست خاضعة لأجل كبير للمحافظة عليها، ويجب أن تحفظ في المكتب أو الوكالة أو الفرع حيث

1- المادة 09 من القانون التجاري.

2- المادة 11 من القانون التجاري.

3- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص62.

4- المادة 10 من القانون التجاري.

5- المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية.

أعدت، وتكون تحت تصرف أعوان التسجيل إلى غاية نهاية السنة الرابعة الموالية للسنة التي تم خلالها الدفع المطابق¹.

الفرع الثاني

الضمانات المتعلقة بسير التدقيق

منح المشرع الجزائري سلطات واسعة للإدارة الجبائية حتى يتسنى لها القيام بمهامها الرقابية على تصريحات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة المحاسبية (التدقيق في المحاسبة).

لكن هذه السلطات ليست مطلقة فقد قيدها المشرع، وذلك بمنحه للمكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات كما ألقى على عاتقه مجموعة من الالتزامات لخلق نوع من التوازن بين الحقوق والواجبات، والهدف من ذلك منع تعسف أعوان الإدارة الجبائية القائمين بعمليات التدقيق وللحفاظ أيضا على العلاقة المتميزة التي تربط الإدارة الجبائية بالمكلفين بالضريبة.²

إذن فبمقابل السلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة جعل كذلك المشرع للمكلف بالضريبة مجموعة من الحقوق والضمانات الممنوحة له، وذلك لخلق نوع من الطمأنينة بين المكلف بالضريبة من جهة وأعوان الرقابة من جهة أخرى، والسير الحسن لعمليات التدقيق في المحاسبة، وتتحصر هذه الضمانات أساسا في ضمانات متعلقة بسير التدقيق أهمها: منح المكلف أجل للتحضير، ويمكنه أيضا الاستعانة بمستشار من اختياره وأن يرسل له ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة والضمان عند تغير الفقه الإداري، كما تضيف إدارة الضرائب دائما حق استعمال طرق الطعن السلمية.³

أولا: الإشعار المسبق:

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، ويبلغ هذا الأخير عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول.⁴

1- المادة 64 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

2- بن صفي أحلام، مرجع سابق، ص 85.

3- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، ص 17.

4- المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

وقد أكد على هذه الشكلية مجلس الدولة في قرار¹ فاصل في استئناف رفعته مديرية الضرائب في القرار الصادر عن مجلس قضاء البلدة بتاريخ 22\02\1999 والقاضي ببطلان إجراءات المتابعة الجبائية المفروضة على المستأنف عليها.

وكان جواب مجلس الدولة هو قبول الاستئناف شكلا و تأييد القرار المستأنف اعتمادا

على: " أن أحكام المادة 113 فقرة 03 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة تلزمان القائمين بعملية التدقيق بالإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات إجراء التحقيق تحت طائلة البطلان غير أن هذا الإجراء لم يتم به المحققون وهو كذلك ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب."

ثانيا: منح أجل للتحضير

يستفيد المكلف بالضريبة من أجل أدنى للتحضير قبل البدء في عملية التدقيق في المحاسبة، وهذه الأجل نجدها تختلف باختلاف شكل الرقابة الجبائية.

في التدقيق المحاسبي منح المشرع للمكلفين بالضريبة المعنيين بالرقابة عشرة (10) أيام كأجل أدنى وهذا من تاريخ استلام الإشعار بالتدقيق للاستعداد للتدقيق في المحاسبة.²

ولا يمكن البدء في عمليات الرقابة إلا بعد مرور الأجل القانونية للتحضير، ويمكن أن يمدد الأجل بصورة استثنائية بطلب مستعجل من المكلف بالضريبة يتضمن أسباب ومبررات معقولة وذلك لأجل معقولة.³

وعلى كل حال يمكن للإدارة الجبائية القيام بعملية رقابة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتدقيق عند بداية عمليات الرقابة.⁴

1- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، في 30\07\2001، القرار رقم 001987، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003، ص 65.

2- المادة 20-04 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص 87.

4- المادة 20-04 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثاً: الاستعانة بمستشار

يعلم كل مكلف بالضريبة بحقه في إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وهذا مع بداية عملية التدقيق في المحاسبة عند إرسال الإشعار بالتقويم.¹

ففي مضمون الإشعار بالتدقيق، نجد بان العون المكلف بالتدقيق يجب عليه أن يخطر المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق، بان له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره.²

وتعد الاستعانة بمستشار من أهم الضمانات التي منحها المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة، وهذا راجع للدور الذي يلعبه المستشار كرجل قانون يساعد على تحرير رده على الملاحظات التي تقدمها الإدارة الجبائية وسعيها كذلك للتأكد من مدى احترام الإدارة لحقوق المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة قانوناً ويحاول أن يثير أي بطلان ناتج.³

وهذا ما أكده مجلس الدولة في قراره⁴ رقم 011327 الصادر بتاريخ 2004/02/17 والذي جاء فيه:

"فيما يخص الدفع بالموضوع الخاص بسنوات 1994 و 1995 و 1996 الذي جاء في نظرها مخالفاً لأحكام المادتين 190-320 من قانون الضرائب المباشرة لعدم تبليغه لها وعدم منحها المهلة القانونية المحددة بـ 40 يوماً للرد على نتائج التفتيش وحرمانها من حق الاستعانة بمستشار...".

ومنه، يؤدي عدم الإشعار بحق الاستعانة بمستشار إلى إبطال إجراء الرقابة، كما يمكن للمكلف أيضاً أن يعين من يمثله خلال فترة الرقابة الجبائية وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عملية الرقابة المفاجئة والتي تفقد من قيمتها في حال عدم إجرائها.

1- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 44.

2- المادة 20-04 الفقرة 02 من قانون الاجراءات الجبائية.

3- عباس عبد الرزاق، منازعات التحقيق الجبائي، مذكرة التخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر، 2008، ص 40.

4- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 011327، الصادر بتاريخ 2004/02/17، غير منشور.

رابعاً: إرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة:

يجب أن يرفق الإشعار بالتدقيق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة¹، والهدف الأساسي من وراء إرسال هذا الميثاق، هو خلق مناخ جيد للتفاهم والنقاش بين أعوان الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة المعنيين بالتدقيق في المحاسبة، فالإدارة ترسل هذا الميثاق إلى المكلف بالضريبة قبل البدء في عملية التدقيق، والذي يلخص القواعد الأساسية لعملية الرقابة وتعلم المعنيين بواجباتهم والضمانات التي يمنحها لهم القانون.²

خامساً: تحديد مدة إجراء التحقيق:

تختلف مدة التحقيق باختلاف شكل الرقابة الجبائية المعمول بها، حيث لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص³:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية .

- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

يمدد الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000000 دج و 10000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

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

استثناء لما سبق ذكره فإن مدة التحقيق المبينة أعلاه لا تطبق في الحالات التالية⁴ :

1- المادة 20-04 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، ص 16.

3- المادة 20 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المادة 20-05 فقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية.

- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير .

- فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق .

سادسا: عدم إعادة التحقيق:

لا يجوز للإدارة الجبائية بعد انتهاء التحقيق أن تقوم بتحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة باستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق¹.

لكن التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا وبالرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، لكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب².

سابعا: النقاش الشفوي والحضوري:

يفرض مبدأ النقاش الوجيه (الحضوري) على الإدارة الضريبية التحاور مع المكلف بالضريبة في مراحل التدخل بعين المكان .

1- أثناء أشغال التحقيق:

القاعدة العامة أن التحقيق في الدفاتر والوثائق يتم في عين المكان، إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة³.

يسمح التدقيق في عين المكان للعون المدقق أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة أو ممثله القانوني بهدف بدأ الحوار ومناقشة حضورية مستمرة خلال مدة التدقيق، وبالتالي يمكنه طلب كل معلومة تكميلية أو وثيقة تبريرية ضرورية للتحقيق وهذا حسب تقدم

1- المادة 20 فقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- المادة 20 مكرر 1 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة 20-01 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

أشغال التحقيق، وينبغي على المدقق كذلك سماع المكلف بالضريبة المحقق معه من أجل كل معلومة إضافية بغية تفعيل المناقشة الشفوية والحضورية معه¹.

تحت طائلة بطلان الإجراء، يجب على العون المدقق كذلك تقديم تفسيرات شفوية² للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك وهذا قبل انقضاء أجل الرد الممنوح له والمقدر بأربعين (40) يوماً من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله³، يمكن كذلك بعد رد المكلف المحقق معه سماعه إذا تبين أن ذلك مجدياً، أو إذا طلب هذا الأخير تفسيرات تكميلية⁴.

2- في نهاية أشغال التحقيق:

عند نهاية أشغال التحقيق والتي قام بها العون المدقق في عين المكان، ومن أجل استبعاد كل الشكوك يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه باستدعاء مكتوب يوضح فيه التاريخ والساعة للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق⁵.

1- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص 90.

2- المادة 20-06 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة 20-06 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المادة 20-06 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

5- المادة 20-06 فقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية.

خلاصة الفصل الأول

مما تقدم نستنتج أن عدم احترام الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة خلال سير إجراءات المراجعة المحاسبية، كإشعار بالإشعار بالتدقيق أو عدم احتوائه على البيانات الضرورية المنصوص عليها قانوناً، وعدم إرفاقه بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، وعدم إخطار المكلف بأن له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره، وتجاوز المدة المحددة للتدقيق، وعدم تبليغه النتائج (أولية، نهائية)، وعدم منح أجل للرد عليها، تؤدي إلى بطلان إجراءات المراجعة المحاسبية وبالتالي بطلان الفرض الضريبي .

الفصل

الثاني

الفصل الثاني

نتائج المراجعة المحاسبية

بعد قيام العون المدقق بكافة أو بكل إجراءات المراجعة المحاسبية، ومعاينة وضعية المكلف بالضريبة وكل ما يتعلق بنشاطه، حيث يتم التدقيق في محاسبته من حيث الشكل للتأكد من وجود الدفاتر المحاسبية الملزم بإمساکها ومطابقتها للشروط القانونية، وكذلك فحصها من حيث المضمون بالتدقيق في كل المعطيات، بعدها يتمكن المدقق من ان يختم هذه الإجراءات ويعطي حكماً على مصداقية المحاسبة، إما بتأكيد التصريحات المودعة من طرف المكلف بالضريبة، أو بمعاينة واكتشاف أخطاء وبالتالي عدم انتظام المحاسبة¹.

إن التزام المكلف بالضريبة بتقديم التصريحات يساعد إدارة الضرائب على تحديد الوعاء الضريبي المناسب والمطابق للواقع، دون المساس بحق من حقوق المكلف كما لا يضيع حق الخزينة العامة، وإعطاء المشرع الحق للإدارة بإجراء الفحص، وهذا لتمكينها من التأكد من صحة ما صرح به المكلف من معلومات وبيانات، ومعرفة مدى مطابقتها للواقع، لكن في بعض الأحيان تواجه الإدارة الجبائية بعض النقاط الغامضة فتضطر إلى طلب التوضيح أي التبرير من المكلف بالضريبة حتى تتمكن من الوصول إلى الحقيقة².

وبعد أن تحصل إدارة الضرائب على الايضاحات اللازمة، فمنها تتوصل إلى تقييم محاسبة المكلف بالضريبة، إما بقبولها وفي هذه الحالة مطابقة تصريحات المكلف مع ما توصلت إليه الإدارة بعد قيامها بعملية التدقيق، وإما إعادة التقييم الضريبي وفي هذه الحالة يكون المكلف قد قام بأخطاء عن حسن نية مثل مسكه للمحاسبة وبعد فحصها من طرف الإدارة تجدها غير مقنعة، وأخطاء عن غير حسن نية مثل عدم مسكها لمحاسبة وهنا يطبق في حقه إجراء عقابي³.

1- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص 88.

2- جمال الدين لوصيف وعفاف بونيدر، مرجع سابق، ص 85.

3- مرجع نفسه، ص 86.

إذا، فعملية إعادة التقييم الضريبي تكون في صورتين، إما بطريقة وجاهية بحيث تسمح للمكلف بمناقشتها بتقديم ملاحظاته، وإما أن تكون بطريقة تلقائية لعدم جدوى النقاش مع المكلف بالضريبة.

المبحث الأول

إعادة التقييم الضريبي الوجيه

عندما يكون المكلف بالضريبة قد التزم بتقديم تصريحاته، فهنا أو في هذه الحالة تضع إدارة الضرائب إجراء إعادة التقييم الضريبي الوجيه (الضوري) موضع تنفيذ، أي أن الإدارة الجبائية عندما تكشف أن هناك نقص، عدم دقة أو إهمال في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة المحاسبية، وهذا انطلاقاً من المعلومات التي بحوزتها والتي تطابقها مع هاته التصريحات، فهنا تلجأ مباشرة إلى الإجراء العام¹ (إعادة التقييم الضريبي الوجيه).

فإجراء إعادة التقييم الضريبي الوجيه هو ذلك الإجراء الذي لا يمكن خلاله إجراء الرفع الضريبي إلا إذا وضع المكلف بالضريبة في وضعية تسمح له بتقديم ملاحظاته، ونجد بأن هذا الإجراء يطبق في حالة الضرائب التصريحية، ولا يطبق في حالة الضرائب غير التصريحية، ويستبعد في حالة الإجراء التلقائي كعقاب².

أي أن إجراء إعادة التقييم الضريبي الوجيه يتم تطبيقه أو مباشرته لتعديل أسس فرض الضريبة في حالات محددة قانوناً³ خاصة في حالة إعادة التقييم الذي يعقب التدقيق في المحاسبة، والتدقيق المعمق للوضعية الضريبية الشخصية، أي كل رقابة تتضمن تدخل بعين المكان، ويمكن أن يستعمل هذا الإجراء مباشرة بعد الرقابة المستندية، ويستبعد مجال تطبيق

1- المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- Juris Défi, op.cit., p100.

3- المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

هذه الإجراءات الحضورية في الحالات التي لا يطلب فيها المشرع تقديم تصريح ضريبي أو في حالات الحجز من المنبع، وبالنسبة للضرائب غير المباشرة¹.

ويعني هذا الإجراء أنه يمكن لإدارة الضرائب والمكلف بالضريبة الوقوف بدقة على المركز القانوني للآخر وتبادل وجهات النظر حول هذا المركز والرد عليها يثيره كل طرف من دفع أو مسائل قانونية في سبيل التوصل إلى تقدير الضريبة، وهو ما يساعد على توقي المنازعات الضريبية بعد إتمام التقدير، حيث تدعو إدارة الضرائب المكلف بالضريبة إلى موافقتها كتابة بملاحظاته على التقدير الذي أجرته².

تعد الواجهة من أهم الضمانات التي تمنح للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، على اعتبار أنها الوسيلة الوحيدة التي لدى المكلف بالضريبة التي تخوله إبداء ملاحظاته، وتقديم تبريراته عن مصادر دخله للإدارة الجبائية، وبذلك فعلى الإدارة الجبائية أن تحترم هذه الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة خلال مرحلة إعادة التقييم الضريبي الوجيهي (الحضوري)³.

فإذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة على إثر التحقيق في المحاسبة، فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقييم. كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة⁴.

وعليه نتناول في هذا المبحث، خاصية الواجهة ومجال تطبيقها كمطلب أول، وسير إعادة التقييم الوجيهي كمطلب ثاني.

1- محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 101.

2- د. محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، ص 100.

3- أنيس برينش، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال وجباية، جامعة عنابة، 2015، ص 37.

4- المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الأول

خاصية الوجاهة ومجال تطبيقها

إن خاصية الوجاهة تمنع إدارة الضرائب من اللجوء المحتمل إلى الإجراء التعسفي في حق المكلف بالضريبة، أي أنها تعد من أهم الضمانات الممنوحة له في مواجهة إدارة الضرائب، كما أن إجراءات إعادة التقييم الضريبي الوجيه هي إجراءات كتابية، لذلك لا تلتزم الإدارة الضريبية بأن تتبادل شفاهة وجهات النظر مع المكلف بالضريبة قبل توجيه الإشعار بالتقدير الضريبي¹.

وحتى يكون إعادة التقييم الوجيه صحيحا لا بد أن يتم بين طرفين، هما الإدارة الجبائية من ناحية كطرف أول وذلك باعتبارها ممثلة السلطة المالية في شؤون الضرائب، فهي التي يكون لها اختصاص وصلاحيات التعامل والتحاوور مع المكلف عن طريق ممثلين وهم الموظفين المختصين، أي المحقق الجبائي الذي خوله القانون صلاحية إجراء التحقيق مع المكلف بالضريبة².

أما من الناحية الثانية في عملية إعادة التقييم الوجيه فيكون الطرف الثاني وهو المكلف بالضريبة، فإما أن يكون حضوره شخصيا أو من يمثله قانونيا، وبالتالي أي تعامل خارج هذه الدائرة بمعنى قيام شخص آخر بالتعامل مع الإدارة الجبائية يجعل من إعادة التقييم الوجيه غير قائم على أساس قانوني، إلا إذا وكله المكلف بالضريبة المعني بإعادة التقييم الوجيه بموجب وكالة³.

وعليه، سنتطرق بالدراسة إلى خاصية الوجاهة، مجال تطبيقها.

1- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 206.

2- عبيدات براهيم، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، 2004-2007، ص 29.

3- مرجع نفسه، ص 32.

الفرع الأول

خاصية الوجاهة

يقصد بخاصية الوجاهة هو الحوار الشفوي الوجيه بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، أي أن هذا الإجراء يتطلب الوجود الفعلي للنقاش الشفوي الوجيه بين العون المدقق والمسؤول المكلف من طرف المؤسسة بالدفاع عن مصالحها ضد إدارة الضرائب، وفي هذا الإطار (الإجراء الوجيه)، يجب أولاً على المدقق في نهاية تحرياته أن يعرض شفويًا على مسؤول المؤسسة مختلف جوانب إعادة التقييم الذي يواجهه خلال نقاش شفوي وجاهي مستوعب، قبل الإشعار بإعادة التقييم كتابة، وخلال هذه المحادثة، يلخص المدقق (المفتش) موقفه حول مختلف إعادة التقييم المزمع إجراؤه¹.

وفي هذا السياق جاء قرار مجلس الدولة² رقم 046398 الصادر بتاريخ 2008/07/16 والفاصل في استئناف القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء قسنطينة والذي نص في إحدى حيثياته ما يأتي "حيث كان على المستأنف أن تثبت بداية نشاطها الفعلي بصفة وجاهية مع مديرية الضرائب لأن العقد المبرم مع الشركة التركية جاء في جانفي 2004 لا يثبت بداية نشاطها الفعلي وإنما تعاقدتها مع هذه الأخيرة مما يتعين تأييد القرار لأسباب مجلس الدولة وليس للطرح الذي جاء به القرار المستأنف".

إن إعادة التقييم الوجيه يعرف على أنه مجموعة من التدابير التي تهدف إلى منع الإدارة الجبائية من القيام بتحصيل الضريبة المصححة مباشرة، من دون أن تأخذ في الحسبان ملاحظات المكلف بالضريبة، وتعتبر هذه الإجراءات من القانون العام³، إذ لا تطبق إلا في مواجهة المكلف بالضريبة الذي احترام التزاماته القانونية ومنها التصريحية، إذ لا يمكن لإدارة الضرائب اللجوء إلى عملية إعادة تقويم الأسس الضريبية مباشرة، وبصفة أحادية دون السماح

1- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 208.

2- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 046398، الصادر بتاريخ 2008/07/16، غير منشور.

3 - Jean Pierre Casmir, contrôle fiscal et contentieux de l'impôt, Paris, la ville guerrier, Edition, 1990, p100.

للمكلف بالضريبة بمناقشتها وتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله¹، أي أن النقاش الشفوي الجاهي منصوص عليه قانوناً²، يتدخل بدء من الإشعار بإعادة التقييم وخلال أجل الإجابة أين المعني (المكلف بالضريبة) يقدم ملاحظاته، سواء بقبوله أو رفضه لإعادة التقييم المقترح، وبالتالي فيمكن للمكلف بالضريبة أن يقبل بإعادة التقييم صراحة أو ضمناً .

إن مفهوم ودلالة مبدأ الجاهية هو حق الدفاع، كما أنه مبدأ عام من المبادئ العامة للقانون المعترف بها دستورياً، طبقاً لنص المادة 33 من دستور 1996 م³، إذ أن احترام مبدأ الجاهية يسمح للمكلف بالضريبة بالدفاع عن نفسه، خاصة فيما يتعلق بإعادة التقييم الجاهي، إذ يستطيع المكلف بالضريبة إبداء ملاحظاته وتقديم التفسيرات من شأنها إثارة المدقق حول الإجراء السليم الذي يمكن أن يتبعه.

وتعتبر إجراءات إعادة التقييم الجاهي بمثابة الشريعة العامة لإجراءات تقدير الضريبة والتي يتعين إتباعها ما لم يستبعد القانون تطبيقها بنصوص صريحة، وتتبع هذه الإجراءات سواء بالنسبة للتقدير الأصلي أو للتقدير التكميلي وسواء كان المكلف حسن النية أو سيئ النية⁴، وتعتمد الإدارة الجبائية على الحوار الجاهي الذي يسمح للطرفين تبادل وجهات نظرهما، والتجربة بينت فعالية هذا الحوار في إيجاد حلول لعدد كبير من الخلافات وتجاوز وضعيات الانسداد بين الطرفين الذي يقتضي بالضرورة وجود حوار مستمر بين كل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة⁵ .

إن إعادة التقييم الجاهي له دور هام في فتح نقاش شفوي أو كتابي بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، الذي يسمح له بالاستعلام حول سير عملية الرقابة الجبائية من جهة، وتسمح له بمعرفة كل ما يتعلق بالتوضيحات الضرورية التي أجريت من جهة ثانية⁶،

1- أنيس بريش، مرجع سابق، ص 39.

2- المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة 33 من القانون رقم 16-01 المؤرخ في 06/03/2016 الجريدة الرسمية العدد 14 مؤرخة في 07/03/2016 المتضمن دستور 2016.

4- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 100 .

6- جمال الدين لوصيف وعفاف بونيدر، مرجع سابق، ص 86.

6- أنيس بريش، مرجع سابق، ص 37.

ولكن يجب على المكلف بالضريبة تقديم التصريح وهذا يعد شرطا هاما لإجراء أو مباشرة التقييم الجاهي الضريبي، وعندما يمتنع المكلف بالضريبة عن تقديم التصريحات المنصوص عليها قانونا وفي الآجال، لا يطبق إجراء إعادة التقييم الجاهي، ويستبدل هذا المكلف بالضريبة بالفرض التلقائي .

في الأخير إلى أن إجراءات إعادة التقييم الجاهي (الحضوري) يجب أن تباشر عندما يكون هناك إعادة تقييم يخص التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، والذي يتعلق بأساس التدقيق لعنصر أو أكثر خاضع للضريبة للتصريح المقدم لتأسيس ضريبة إضافية، وكذلك العملية التي يديرها المدقق والتي نتيجتها تخفيض العجز المصرح به هي إعادة التقييم، إذ أن حسيمة الفائدة اللاحقة المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة بعد التدقيق سترفع الضريبة بمقدار مساو¹، كما تجدر الإشارة إلى أن إجراء إعادة التقييم الجاهي لا يستعمل عندما تكون الضريبة فرضت على المكلف بالضريبة وفقا لتصريحه، وأيضا نجد بأن إعادة التقييم الجاهي عبارة عن حق الدفاع منح للمكلف بالضريبة، وأنه مبدأ هام أقرته العديد من المصادر وجعلته ملزما وخرقه يؤدي بالضرورة إلى بطلان الإجراءات المتخذة².

الفرع الثاني

مجال التطبيق

كما وعرفنا بأن إجراء إعادة التقييم الجاهي يباشر أو يطبق عندما يقدم أو يمثل المكلف بالضريبة لالتزاماته التصريحية، أي يطبق عندما يفى المكلف بالضريبة بالتزاماته التصريحية وتكشف إدارة الضرائب نقائص أو أخطاء أو إغفالات أو إخفاءات، ففي هذه الحالة تقوم بإجراء إعادة التقييم الجاهي، فكل نقص يكتشف مهما كانت طبيعته يؤدي إلى مباشرة إجراء إعادة التقييم الجاهي الضريبي فهو يخص كل تصرفات مصالح الضرائب والتي

1- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 210.

2- جمال الدين لوصيف وعفاف بونيدر، مرجع سابق، ص 87.

تستهدف الحصول على زيادة مباشرة أو مؤجلة للضريبة المستحقة، مثل إلغاء الحذف المنقول إلى السنة القادمة¹.

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تقوم بإعادة تقييم أسس فرض الضريبة تلقائياً وإنما يجب عليها أن تتبع إجراءات وجاهية، أي تتبنى حوار وجاهي مع المكلف بالضريبة، وهذا طبعاً في حالة احترامه لجميع الالتزامات الملقاة على عاتقه لا سيما إيداع التصريح وتدعيمه بالوثائق الإثباتية، ليس رغبة منها وإنما بإلزام من المشرع الضريبي². إذن فإجراء إعادة التقييم الوجيه يستعمل عندما تكتشف إدارة الضرائب نقص، عدم دقة، إغفالات أو إخفاء في العناصر المستعملة كأساس لحساب الضرائب³، كما أنه يمكن للإدارة الجبائية قبل مباشرتها صراحة لإجراء إعادة التقييم الوجيه وعن طريق أنواعها أن يرسلوا هؤلاء الأعوان المكلفين وبشكل صريح طلب معلومات، توضيحات، تبريرات، وهذا الإجراء يستعمل بانتظام من قبل الإدارة لما يتجلى لها احتمال كبير بأن المكلف بالضريبة سيقدم المعلومات أو سندات التبرير والتي تضع حدا لاستفهام الإدارة الضريبية، وبالتالي في هذه الحالة يسعى المكلف بالضريبة ويعمل بسرعة لتجنب مباشرة إجراء إعادة التقييم الوجيه غير المجدي⁴.

فمجال استعمال إعادة التقييم الضريبي الوجيه واسع وناتج عن اكتشاف إدارة الضرائب لنقص أو عدم دقة، أو إغفالات في العناصر المستعملة كأساس لحساب الضرائب، وهو شامل للتعديلات أو التفسيرات المقدمة من طرف هؤلاء المكلفين بالضريبة للعناصر المصرح بها، إذا كانت التصحيحات تحدث ضرائب إضافية، وقد أجاو القضاء الإداري بأن استعمال الإدارة لإجراء إعادة التقييم الضريبي الوجيه لتصحيح الأخطاء في عمليات تصفية الضريبة، وحتى في غياب كل نقص أو عدم دقة في التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة⁵.

1 - Eric Péchillon, le contrôle fiscal des particuliers (déroulement de l'opération et recours), le harmattan, Paris, 2003, P47.

2- واضح إلياس، قواعد توزيع عبء الإثبات، ملتقى وطني حول الإجراءات الجبائية، جامعة 08 ماي 1945، جامعة قلمة، يومي 21 و 22 أبريل 2008، ص 149.

3- المادة 43 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- Eric Péchillon, op cit, p 47.

5- جمال الدين لوصيف وعفاف بونيدر، مرجع سابق، ص 88.

كما نجد بأن وفي مجال تطبيق خاصية الوجاهة، ومن حيث طبيعة الضريبة تطبق بخصوص الضريبة على الدخل، الرسم على القيمة المضافة، حقوق التسجيل، وهذا الإجراء غير مطبق في مجال الضرائب المباشرة المحلية، وأيضاً أن إجراء التقييم الضريبي الوجيه يطبق مهما كان سبب إعادة التقييم ومهما كان أساسه، سواء كانت قاعدة تشريعية أو نصاً تنظيمياً (مرسوم أو قرار)، أو ببساطة تجسيد بعض الأفعال من قبل المدقق.¹

إن مجال استعمال إعادة التقييم الوجيه واسع ويمكن أن يكون غير محدد حسب طبيعة الضرائب، وأسباب إعادة التقييم، وطبيعة عدم الانتظام، وطبيعة الرقابة.

أولاً: طبيعة الضريبة:

يطبق إجراء إعادة التقييم الوجيه الضريبي بخصوص جميع الضرائب، وهذا عندما يلتزم أو يمثل المكلف بالضريبة للالتزامات التصريحية، وتباشر الإدارة الجبائية إجراء إعادة التقييم الوجيه بخصوص الضريبة على الدخل، الرسم على القيمة المضافة، حقوق التسجيل، حقوق الطابع... إلخ، وهذا الإجراء لا يمكن أن يطبق في مجال الضرائب المباشرة المحلية، وكذلك في مجال الضرائب غير المباشرة.²

أي أن إجراء إعادة التقييم الضريبي الوجيه يطبق على جميع الضرائب، وهذا هو الإجراء العام، والضرائب التي تخضع لهذا الإجراء لا يهتم مصدرها أو طبيعتها، أسباب إعادة التقييم والجزاء المستحقة، باستثناء الحالات المنصوص عليها قانوناً والتي تعطي للإدارة إمكانية استعمال إجراءات خاصة، إجراء قمع التعسف في استعمال الحق، وإجراء الفرض الضريبي.³

1- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 212.

2- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 101.

3- Guy Fonte et Valérie de laVarende, contrôle fiscal, comment s'y préparer, imprimerie Gauthier Villars, paris, 1995, p69.

ثانيا: سبب إعادة التقييم الجاهي:

إن إجراء إعادة التقييم الضريبي الجاهي يباشر من طرف الإدارة الجبائية دون تمييز سبب إعادة التقييم، فيجب أن يستعمل حين التصحيح لإحداث رفع أسس الفرض الضريبي، إذن فهو الإجراء العام المستعمل، ولا يستبعد إلا في الحالات المحددة قانونا¹.

ثالثا: طبيعة عدم الانتظام:

لا يطبق الإجراء الجاهي في حالة عدم الانتظام فقط (نقص، إغفال، عدم دقة، إخفاء...)، بل يطبق أيضا في حالة عدم الانتظام أي هناك سوء النية من طرف المكلف بالضريبة أو يشكل فعل من أفعال الغش².

أي أن إجراء إعادة التقييم الضريبي الجاهي يطبق أو يباشر حتى في وجود محاسبة تتضمن أخطاء، إغفالات، عدم دقة، خطيرة متكررة، تفقدها كل قيمة مقنعة³.

رابعا: طبيعة الرقابة:

يستعمل إجراء إعادة التقييم الضريبي الجاهي في جميع الأحوال مهما كانت إجراءات وعمليات الرقابة والتي كشفت المخالفات، سواء تعلق الأمر برقابة مكتتبه، تدقيق في المحاسبة، فحص وجاهي للوضعية الضريبية الشاملة، أو رقابة مادية بسيطة بعين المكان، غير أن هذا الإجراء يستبعد في فرضيتين، أولا عندما يتواجد المكلف بالضريبة في وضعية فرض أو تقييم مباشر، ثم عندما يطلب المكلف بالضريبة بعد التدقيق في المحاسبة وقبل الإشعار بإعادة التقييم تطبيق إجراء التسوية الخاص⁴.

1- المادة 43، 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

2 - Jaques Grosclaude et Philippe Marchessou, Procédure fiscales, Dalloz, Paris, 1998, P 145.

3- المادة 43 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 213، 2014.

الفرع الثالث

خصائص إجراء إعادة التقييم الضريبي الوجيه

إن العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تتميز بحقوق والتزامات متبادلة، خاصة حقوق المكلف بالضريبة في علاقاته مع الإدارة الضريبية، باعتباره الطرف الضعيف أو لما تتمتع به الإدارة من امتيازات السلطة العامة، لذلك زاد اهتمام المجتمعات الحديثة تأكيد الحقوق الممنوحة لهؤلاء الأفراد بصفة عامة، وخاصة المكلف بالضريبة الذي يعتبر أو يوضع في مكانة مرموقة، على اعتباره فردا من أفراد المجتمع، حيث يقوم بتمويل الخزنة العامة بما يجب أن تنفقه على المجتمع ككل ومنهم المكلف بالضريبة نفسه.¹

ومنه فإن إجراء إعادة التقييم الوجيه الضريبي له عدة خصائص تميزه ومنها:

- إرسال إشعار بإعادة التقييم، بحيث يجب على هذا الإشعار أن يحترم ويكون موافق لشروط محددة منصوص عليها في القانون.²
- كذلك منح المكلف بالضريبة أجل 40 يوما للإجابة على الإشعار، وأيضا إلزام الإدارة الضريبية بالإجابة على ملاحظاته تحت طائلة بطلان الفرض الضريبي.³
- ومن خصائص إجراء إعادة التقييم الضريبي الوجيه نجد أهم ميزة يتمتع بها هذا الإجراء هو أن عبء الإثبات يقع على عاتق إدارة الضرائب، وهذا العبء تتحمله الإدارة الضريبية حتى أمام القاضي الضريبي.⁴

1- نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، دار النهضة، القاهرة، مصر، 2008، ص 68.

2- المادة 20-6 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة 20-6 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- واضح إلياس، مرجع سابق، ص 150.

وفي هذا السياق أي وقوع الإثبات على عاتق الإدارة الضريبية، وهو ما أكده مجلس الدولة في قراره¹ رقم 26384 الصادر بتاريخ 2006/04/19 والفاصل في استئناف القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران، والذي جاء في حيثياته ما يلي:

" حيث أن المستأنفة تزعم بأنه لا يمكن للمستأنف عليه تسيير بمدرسة السياقة بمفرده، إن هذا الزعم لا يمكن أخذه بعين الاعتبار إذ كان عليها القيام بالبحث والتحري وتقديم الدليل على توظيفه عمال، إن الإدارة لها من الوسائل ما يمكنها من ذلك.

حيث بالرجوع إلى القرار المستأنف تبين بأن قضاة أول درجة قدروا الوقائع أحسن تقدير واستندوا في قرارهم إلى الوثيقة الصادرة عن مصالح الضمان الاجتماعي التي تبين بأنه لا يستخدم أحد بمحله مما يجعل مجلس الدولة يؤيد القرار "

ومنه فإن خاصية عبء الإثبات التي تقع على عاتق إدارة الضرائب تعد أهم ميزة لإجراء إعادة التقييم الضريبي الوجيه.

المطلب الثاني

سير إعادة التقييم الوجيه

بشكل عام يمكن لإدارة الضرائب أن تقدر الضريبة على أساس أو بناء على ما قدمه المكلف بالضريبة من تصريحات ضريبية، ونجد خلال إجراءات التصحيح الواجبة حالتين:

ففي الحالة الأولى يعتبر التصريح تقديرا للضريبة والتزاما بأدائها في الموعد القانوني، وفي هذه الحالة لا يتبع إجراء إعادة التقييم الضريبي الوجيه ما دام التصريح صحيحا ومطابقا للحقيقة وموافقا للقانون.²

1- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 26384، الصادر بتاريخ 2006/04/19، غير منشور.

2- محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 100.

أما في الحالة الثانية إذا ما قبلت إدارة الضرائب تصريح المكلف بالضريبة، ولكن قامت بتصحيح التصريح وهذا استنادا لما لديها من البيانات الواردة بالتصريح، وكذلك المستندات المؤيدة له، ففي هذه الحالة يجب إشعار المكلف بالضريبة بذلك¹.

فسير إعادة التقييم الجاهي ألزم المشرع الضريبي الجزائري عند مباشرته مجموعة من الإجراءات، يجب الالتزام بها، والتي تعتبر كضمانات للمكلف بالضريبة حيث يتوجب على إدارة الضرائب إرسال الإشعار بإعادة التقييم وأيضا إجابة المكلف بالضريبة.

الفرع الأول

الإشعار بإعادة التقييم الجاهي

إن إدارة الضرائب ملزمة بإرسال إشعار إعادة التقييم إلى المكلف بالضريبة، أي أنها قبل أن تشرع في إجراء إعادة التقييم الجاهي يجب عليها أن تعلم المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، تحت طائلة بطلان الإجراء².

وتقوم الإدارة الجبائية بإجراء إعادة التقييم الضريبي الجاهي، والذي يسمح لها بإعادة تقييم ضريبة المكلف بالضريبة، ويمكن أن يجري في كل الحالات أين يكتشف نقص أو عدم دقة أو حذف أو إخفاء في العناصر المستعملة في حساب الضريبة، وإرسال الإشعار بإعادة التقييم الجاهي يجب أن يكون مسبقا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة المعني بتقديم ملاحظاته أو أن يقدم موافقته مع المعرفة التامة للسبب³.

وهذا الإشعار خصص له المشرع الضريبي كيفية معينة يتوجب على إدارة الضرائب إتباعها، حيث يجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقييم مجموعة من البيانات، وأن يكون مسبقا من جهة، ويتضمن من جهة أخرى الضرائب المعنية وأسس حساب التصحيح أو إعادة التقييم،

1- د. عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2006/2007، ص16.

2- المادة 19 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية.

3 -Eric Péchillon, op cit, P 49.

وإمكانية استعانة المكلف بالضريبة بمستشار من اختياره وهذا من أجل مناقشة التصحيح وللإجابة عليه، وفي الختام يجب أن يرد أجل الإجابة 30 يوما ضمن الإشعار بإعادة التقييم.¹

أولاً: كيفية الإشعار:

إن إرسال إشعار بإعادة التقييم للجاهي للمكلف بالضريبة، يجب أن يكون ذلك مع رسالة موصى بها مع الإشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام، ويعتبر إشعار المكلف بالضريبة نقطة انطلاق لتفعيل إجراء إعادة التقييم الجاهي وهو إجراء إلزامي.²

كما أن الإشعار بإعادة التقييم يظهر خصائص أساسية نذكر منها³:

الإشعار بإعادة التقييم هو إلزامي، لذلك يجب على إدارة الضرائب أن تثبت أو تقدم الدليل على أنها قد أرسلت الإشعار بإعادة التقييم، وفي حالة عدم إثباتها يعلن سقوط الفرض الضريبي، والدليل الذي يعود إلى الإدارة هو في أغلب الأحيان يقدم بمساعدة الإشعار بالاستلام للبريد.

الإشعار بإعادة التقييم الجاهي يعتبر قرار إداري، لأنه يعبر عن السلطة وإرادة الإدارة الضريبية، لهذا يجب أن يتميز عن المراسلات التي ليست لها قيمة القرار، والتي تتبادلها الإدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة.

الإشعار بإعادة التقييم الضريبي الجاهي يعتبر كتمهيد بالنسبة لإدارة الضرائب والمكلف بالضريبة لبدء حوارهما أو نقاشهما، فهو يعتبر الخطوة الأولى لإجراء إعادة التقييم الجاهي، وهو التصرف الذي تفتح إدارة الضرائب نقاشها مع المكلف بالضريبة، كما يجب أن يكون شخصياً، وكذلك يجب أن يخص المكلف بالضريبة نفسه أو ممثله القانوني.

كما يعتبر أيضاً تبليغ الإشعار بإعادة التقييم الجاهي قاعدة شكلية وجوهرية، وفي حالة غياب أو عدم مشروعية (قانونية) هذا الإشعار تلغى الضريبة بسبب عدم تمكين المكلف

1- المادة 19 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- بريش أنيس، مرجع سابق، ص 40.

3- أحمد فنيدس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 217.

بالضريبة من الرد وتقديم ملاحظاته على هذا الإجراء المتخذ في حقه، وبذلك تكون الإدارة الضريبية قد أخلت بمبدأ الوجاهة، الذي يعتبر ضماناً هامة منحت للمكلف بالضريبة خلال إجراء إعادة التقييم الضريبي الوجيه، ويؤدي هذا إلى عدم صحة الإجراء المباشر من قبل الإدارة¹.

وفي هذا السياق نجد بأن مجلس الدولة قد أكد على أهمية الإشعار بإعادة التقييم، وذلك من خلال قراره² الصادر بتاريخ 2006/03/15 الفاصل في استئناف القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء باتنة، والذي جاء في حيثياته ما يلي:

"حيث أن إدارة الضرائب تدفع بأنها أبلغت المستأنف عليه بالتعديلات بتاريخ 1999/08/08 عن طريق الاخطار نموذج "940" ومنحت له مهلة قانونية للرد، وبما أنه لم يرد لجأت إلى تأسيس الجداول الأربعة محل نزاع، وتضيف أن المستأنف عليه لم يقم بأي تصريح لما كان ينتمي للنظام الجزافي، كما أنها لاحظت نقص في التصريحات فيما يخص رقم الأعمال.

حيث غير ثابت من النموذج "940" المؤرخ في 1999/08/08 المرفق بالملف أنه تم استلامه من طرف المستأنف عليه (ح.س) في نفس التاريخ.

حيث التمس مجلس الدولة من المستأنفة مديرية الضرائب لولاية باتنة تقديم السند الذي يثبت إبلاغ المستأنف عليه بالتعديلات الجبائية، إلا أنها قدمت نفس النموذج "940" دون إثبات تاريخ الاستلام.

حيث وبالتالي فإن عدم قيام إدارة الضرائب بتبليغ المستأنف عليه بالتعديلات الجبائية، يؤدي إلى بطلان إجراءات التعديل الجبائي، ومن ثم إلى عدم التأسيس القانوني للضرائب المفروضة على المستأنف عليه، وذلك طبقاً للمادة 187 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1- Guy Fonte et Valérie de laVarende, op. cit., p59.

2- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 025885، الصادر بتاريخ 2006/03/15، غير منشور.

حيث قضاة الدرجة الأولى طبقوا من ثم صحيح القانون لما قضاوا ببطلان الإجراءات وبالتبعية بإلغاء الضريبة المفروضة على المستأنف عليه".

والمرسل إليه الإشعار بإعادة التقييم قد يكون شخص طبيعي، والذي يتم التحقق من هويته وذلك عن طريق توضيح اسمه وعنوانه وكذلك مهنته، ويمكن أن يرسل الإشعار بإعادة التقييم إلى الشخص المختار من قبل المكلف بالضريبة شخصيا، حيث يمكنه أن يطلب من وكيله بتمثيله، كما أن الأخطاء المرتكبة في عملية تحديد هوية المكلف بالضريبة لا تؤدي إلى بطلان الإجراء إلا إذا نتج لبس حقيقي في ذلك¹.

وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة، الإشعارات بإعادة التقييم التي تتعلق بتصريحات الدخل، فهنا يمكن أن يتم إرسال هاته الإشعارات إلى أحد أصحاب الحق أو الموقعين للتصريح بالإرث، أو إلى الموثق المكلف بالميراث، وبالنسبة كذلك إلى حالة المكلف بالضريبة الذي يقيم بالخارج والذي قام بتعيين ممثل ضريبي ينوب عنه في الجزائر، ففي هذه الحالة يجب أن يتم إرسال الإشعار بإعادة التقييم للجاهي إلى الممثل الذي عينه المكلف بالضريبة، وهذا تحت طائلة بطلان هذا الإجراء، ونتطرق إلى آخر ما يتعلق بكيفية إرسال الإشعار إلى الشخص الطبيعي وهي عنوانه الذي يجب أن يرسل إليه الإشعار بإعادة التقييم، وكما هو معروف هو آخر عنوان معلوم لدى الإدارة الجبائية، ويعتبر إرسال الإشعار بإعادة التقييم غير صحيح في حالة إرساله إلى العنوان القديم للمكلف بالضريبة رغم أنه صرح بتغيير هذا العنوان².

والحالة الثانية هو أنه قد يكون المكلف بالضريبة شركة، فهنا يجب إرسال الإشعار بإعادة التقييم إلى مقرها، أي إرساله إليها وإلى عنوانها الاجتماعي، فمثلا شركة الأشخاص، هذه الشركة تتميز بحكم امتلاكها للشخصية القانونية، بأن تقرر تصريحاتها كما هي، ولكن ضريبيا فهي غير خاضعة للضريبة، ففي الواقع الشركاء هم الخاضعون شخصيا للضريبة

¹ - Jean-Luc Pierre, Procédures de rectification contradictoire- proposition de rectification, juriscasseur procédure, cote : 02, 2006, fasc. 351, P 01.

² - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 220.

بالنسبة لنصيبيهم في نتائج الشركة، ففي هذه الحالة نجد بأن إشعار إعادة التقييم يجب أن يرسل إلى الشركة¹.

كما نجد بأن الإشعار بإعادة التقييم يتخذ أو يكون في شكل معين، حيث شكل مراسلة الإدارة يضع الشروط الضرورية لفهم الرفع أو الفرض الضريبي، وتعتبر هذه المرحلة الإجرائية مشروعة لتعديل الأسس المصرح بها، وخاصة مضمون الإشعار بإعادة التقييم².

ثانيا: مضمون الإشعار بإعادة التقييم الوجيه:

إن إجراء إعادة التقييم الوجيه هو إجراء من الإجراءات القانون العام بامتياز، لذلك فيجب أن يحتوي هذا الإشعار على بيانات إلزامية بنص القانون تحت طائلة بطلان هذا الإجراء، كما يعتبر هذا الإجراء وجاهي، لذا يجب أن يتضمن كل العناصر التي تسمح للمكلف بالضريبة أن يضمن دفاعه بفعالية، والمعلومات التي يتضمنها الإشعار بإعادة التقييم الوجيه تتمثل في:

- يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مكتوبا وموقعا من طرف العون القائم بالتصحيح، إضافة إلى ختم المصلحة التي ينتمي إليها³.
- يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلا بقدر كافي ومعللا، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته وإعلان قبولها⁴.
- يجب أن يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام⁵.

¹ - Juris Défi, Quand le fisc vous contrôle, édition d'organisation, 2 édition, Paris, 2002, P144.

² - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 221.

³ - جمال الدين لوصيف وعفاف بونيدر، مرجع سابق، ص 90.

⁴ - المادة 20-06 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - المادة 20-06 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

- يجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقييم الإشارة إلى أنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يستعين بمستشار من اختياره¹ (محام، خبير محاسبي... إلخ) لمناقشة الاقتراح أو للإجابة.

- أنه للمكلف بالضريبة أجل (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله.²

- يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب، في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات.³

- في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كافية أو خاطئة، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة.⁴

- يجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقييم اقتراحات التصحيح الموجهة من إدارة الضرائب، وهذه الاقتراحات يجب أن تكون مفصلة لكل ضريبة وسنة بسنة، ولما يكون التصحيح يلي تدقيق في المحاسبة أو فحص وجاهي للوضعية الضريبية الشاملة، يجب على الإدارة أن لا تحدد فقط مبلغ التصحيح (بمعنى أسس الفرض الإضافي) وكذلك أيضا مبلغ الرسوم والحقوق والجزاءات الناتجة.⁵

1- المادة 20-06 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- المادة 20-06 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة 20-06 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المادة 20 فقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية.

5- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 223.

- يجب أن يشار في الإشعار بإعادة التقييم إلى تحديد أول وآخر تدخل للمدقق بمقررات المؤسسة، وإذا أجرى المدقق معالجات عن طريق الإعلام الآلي فيجب أن يحدد الإشعار بإعادة التقييم طبيعية المعالجات المنجزة.¹

قبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب الأخير ذلك. كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.²

ثالثا: تسبب الإشعار بإعادة التقييم الجاهي:

يجب على الإدارة الضريبية أن تقوم بتسبب الإشعار بإعادة التقييم الجاهي، من خلال إثباتها لصحة هذا الإجراء، أي أن الإشعار يجب أن يكون معللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة المعني بمعرفة الأسباب حتى يتمكن من تقديم ملاحظاته، أو أن يقدم موافقته على علم تام بالأسباب، كما يحدد الإشعار بإعادة التقييم الجاهي حدود الضريبة التي ستؤسس، وكذلك الضرائب والتصريحات والتصرفات التي تشكل محل الإشعار بإعادة التقييم.³

إذن فلقد ألزم المشرع الضريبي الإدارة الجبائية أن تقوم بتسبب الإشعار من خلال إثباتها صحة إجراء إعادة التقييم الضريبي الجاهي، حيث يجب أن يبين هذا الأخير وبكل وضوح الأسباب التي دعت إلى إجراء التقييم وكذا تقييم المواد القانونية المطابقة لذلك، كما يجب أن تبين التعديلات أسس الضريبة المزعم إجراؤها (الزيادة في مبلغ الضريبة المقترحة للمناقشة)، حيث تمكن هذه الإجراءات المكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات الضريبية، كما يجب أن يكون الإشعار مفصلا بقدر كافي ومعلل (بجداول وأرقام)، بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة

1 -Juris Défi، op. cit، P 145.

2- المادة 20-06 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 120.

بإعادة تشكيل أسس الضريبة، ويجب على المفتش القيام في نفس الوقت بدعوة المكلف بالضريبة إلى تقديم قبوله وملاحظاته¹.

الفرع الثاني

إجابة المكلف بالضريبة

يجب الإشارة إلى أن الإدارة تمتنع عن القيام بإعادة التقويم قبل انتهاء أجل الرد، ويعتبر امتناع المكلف بالضريبة عن الرد أو الرد بعد فوات المواعيد قبول ضمنى لنتائج إعادة التقييم المقترح من طرف الإدارة، إذا فإن إجابة المكلف بالضريبة على اقتراح إعادة التقييم الضريبي الجاهي الذي أرسل إليه من قبل الإدارة الجبائية، يمكن أن تكون بالقبول أو الرفض².

فحق الرد معترف به للمكلف بالضريبة وهو يعتبر الوجه الآخر لمبدأ الجاهية، ومبدأ احترام حقوق الدفاع ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوماً بالنسبة لإعادة التقييم الجاهي، الناتج عن طلب التبرير والتوضيح التي تلجأ إليه الإدارة لمراقبة التصريح، فأشعار المكلف بالضريبة بأن له أجل أربعين (40) يوماً بدء من تاريخ استلام الإشعار لتقديم قبوله أو ملاحظاته³.

بالنسبة لرد المكلف بالضريبة فإنه يشترط أن يكون كتابياً وموقع من قبله أو من ينوب عنه، وأنه في حالة رفض المكلف بالضريبة لنتائج إعادة التقييم فإن للإدارة الضريبة موقفين، فإما قبول رد المكلف بالضريبة وبالتالي العدول عن عملية إعادة التقييم، وإما أن ترفض رد المكلف بالضريبة وفي هذه الحالة تعتمد أسس الضريبة الجديدة التي حددتها⁴.

وتجدر الإشارة إلى أن خلال الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة يستمر النقاش والحوار، ويقصد بالنقاش الجاهي، أن الإشعار بإعادة التقييم يفتح للمكلف بالضريبة أجل للإجابة وذلك لتقديم قبوله أو يعبر عن ملاحظاته، والتي يجب على الإدارة الجبائية الرد عليها (ملاحظات

1- مرجع نفسه، ص 121.

2- المادة 20-06 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة 20-06 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- واضح إلياس، مرجع سابق، ص 151.

المكلف بالضريبة)¹. وفي حالة إيداء المكلف لملاحظاته هناك ثلاث حالات ينبغي أخذها بعين الاعتبار:²

- إذا اعتبرت ملاحظات المكلف مؤسسة ومقبولة كلياً أو جزئياً تتراجع الإدارة عن إعادة التقويم أو تقوم بتعديله.

- إذا تم رفض الملاحظات يتعين على الإدارة الجبائية في هذه الحالة إبلاغ المكلف بذلك بواسطة رد مفصل ومبرز.

- إذا كان هناك سبب جديد لإعادة التقويم والأخذ في الحسبان عناصر جديدة غير مذكورة في التبليغ الأول يمنح للمكلف بالضريبة أجل جديد إضافياً للرد مدته أربعين (40) يوماً من أجل تقديم ملاحظاته.

- يحق للمكلف بالضريبة الرد على إعادة التقويم من خلال تقديم رأيه وملاحظاته حول إعادة التقويم، كما يمكن طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه أربعين (40)³ يوماً بالنسبة للتدقيق في المحاسبة ويبدأ سريان هذا الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة من تاريخ استلام هذا الأخير للإشعار بإعادة التقييم، إذا فيبدأ سريان أجل أربعين يوماً من اليوم التالي لليوم الذي استلم فيه المكلف بالضريبة الإشعار بإعادة التقييم، وينتهي في اليوم 41 الذي يلي ذلك لاستلام الإشعار، وإذا صادف آخر يوم يوم عطلة فيمدد الأجل إلى اليوم المخصص للعمل الذي يليه، كما أن طلب معلومات تتعلق بإعادة التقييم الوجيه لا تؤثر على سير هذا الأجل، أي أنها لا تقطع أجل الأربعين يوماً، حيث أن خلال هذا الأجل يحق للمكلف بالضريبة أو ممثله قبول إعادة التقييم المقترح أو تقديم ملاحظات، ويمكن كذلك

1- المادة 42 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، طبعة 2012، ص 100.

3- المادة 20-06 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

للمكلف بالضريبة المعني الاجابة بنفسه أو عن طريق ممثله القانوني (محامي)،أو وكيله المؤهل باستمرار¹.

إن الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة للإجابة يمكن له خلال هذا الأجل أن يطلب من العون المدقق أو يقدم له شروح تعارض بعض أسس التصحيح، ويجب كذلك على العون المكلف بإجراء عملية التدقيق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك².

عند الانتهاء من إجراء إعادة التقييم الضريبي الوجيه، لا يمكن أو لا يجوز للإدارة الجبائية الشروع في تدقيق جديد خاص بنفس الفترة وكذلك بنفس الضريبة³.

أي أنه عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء، ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييمات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة⁴.

أولاً: شكل الإجابة:

إن إجابة المكلف بالضريبة ليست لها شروط شكلية محددة قانوناً، حيث أنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يقدم ملاحظاته شفويًا أو كتابيًا، ولكن بالرجوع إلى شكل الإشعار بإعادة التقييم الوجيه نجده كتابيًا، لهذا فلا بد أن تكون إجابة المكلف بالضريبة كذلك كتابيًا⁵، وعلى المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني أو كل شخص له وكالة خاصة، الإجابة والتوقيع عليها.

1 - Daniel Richer, les procédures fiscales, presse universitaire de France, Paris, 1 édition, 1990, P41.

2- المادة 20-06 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 227.

4- المادة 20 فقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية.

5- المادة 19 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

- كما أن مضمون الإجابة يحتوي على عدة عناصر يجب مراعاتها:¹
- إعطاء كامل العناية لتحرير الإجابة على الإشعار بإعادة التقييم الوجيه.
 - القراءة المتأنية لكل سبب من أسباب إعادة التقييم الوجيه.
 - يجب أن يكون كل سبب محل فحص نقدي معمق.
 - الإجابة يجب أن تكون واضحة ودقيقة ومفصلة قدر الإمكان.
 - يجب كذلك الانتباه إلى أجل الأربعين (40) يوما بهدف تجنب عقبة القبول الضمني لإعادة التقييم الوجيه.

ثانيا: قبول اقتراح إعادة التقييم:

إن اقتراح إعادة التقييم الذي قامت إدارة الضرائب بإرساله للمكلف بالضريبة يمكن لهذا الأخير الإجابة وتكون صريحة أو ضمنية، أي أن المكلف بالضريبة يكون قبوله ضمنا عندما لا يجيب المكلف بالضريبة في أجل الأربعين (40) يوما²، كما أن الإجابة المتأخرة على اقتراح إعادة التقييم تعادل قبولا ضمنا للرفع الضريبي، وتكون إجابة المكلف بالضريبة صريحة، مقابل (عند اللزوم) تسوية أو مصالحة حول الجزاءات التي تنطبق بها في الأصل إدارة الضرائب، ففي حالة قبول المكلف بالضريبة لمبررات إعادة التقييم، فالموافقة تضع النهاية لإجراء إعادة التقييم، أي أن القبول الصريح يصبح من خلاله أساس فرض الضريبة محدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه.³

ولكن مهما يكون شكل الموافقة سواء ضمنا أو صريحا، فهي تضع النهاية لإجراء إعادة التقييم وتحسب الضريبة حسب الأسس الواردة بالإشعار بإعادة التقييم.⁴

1 - Jean-Luc Pierre, procédure de rectification contradiction, réponse du contribuable a la proposition de rectification, réponses de l'administration aux observation du contribuable, saisine de diverses instance, notification successives, jurisclasseur procédure fiscales, coté :02, 2006, fasc, P03.

2- المادة 20-06 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة 20 فقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص231.

وعليه إذا وافق المكلف بالضريبة على مقترحات إعادة التقييم، تقوم إدارة الضرائب بوضع موضع تحصيل الضرائب الإضافية والجزاءات المناظرة، هذه الجزاءات تختلف حسب الضرائب المطعون فيها، حسب طبيعة المخالفات وحسب حسن النية أو سوء النية بالنسبة للمكلف بالضريبة.¹

ثالثاً: رفض اقتراحات إعادة التقييم:

عندما يقوم المكلف بالضريبة برفض اقتراحات إعادة التقييم أو تقديمه لملاحظاته، يجب أن تصل إلى مصالح الإدارة الجبائية في الشهر الذي يلي إرسال الإشعار بإعادة التقييم، وفي حالة إصرار إدارة الضرائب على مواصلة إجراء إعادة التقييم بالرغم من عدم موافقة المكلف بالضريبة المعني أو تقديمه لملاحظاته، فهذا يجب على الإدارة الضريبية أن ترسل للمكلف بالضريبة الإجابة التي تبين من خلالها الأسباب التي دفعتها لمتابعة إجراء إعادة التقييم.²

وإذا تبين للمكلف بالضريبة أنه قد أخضع جوراً³، واستمر الخلاف بينه وبين الإدارة الجبائية حول مبلغ التصحيح، يمكن له تقديم طعن نزاعي، حيث يرسل بشكوى إلى المدير الولائي للضرائب في مكان فرض الضريبة.

وإذا رفض العون المدقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فهذا يجب عليه أن يعلمه بذلك ويعلل ذلك من خلال مراسلة مفصلة ومعللة، وفي حالة ظهور عناصر جديدة لم يتم العون المدقق بالتطرق لها في الإشعار الأول، فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعين (40) يوماً للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته.⁴

رابعاً: منع إجراء تدقيق إجراء جديد:

عند انتهاء العون المدقق من عملية التدقيق في المحاسبة والخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل

1- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، ص 231.

2- Daniel Richer, op. cit, P 42.

3- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص 94.

4- المادة 20 فقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية.

مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة.¹

أي يفهم من ذلك أنه يمنع على إدارة الضرائب إجراء تدقيق ثان يخص نفس المدة ونفس الضرائب، ما لم تكتشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة التقييم، وخاصة اكتشافها بأن المكلف بالضريبة قد لجأ إلى الطرق التدليسية ومحاولته التهرب من فرض الضريبة، على أن تبين الإدارة الضريبية الأسباب التي دعته لإعادة التدقيق.²

1- المادة 20 فقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- عبد الباسط وفا، مرجع سابق، ص 12.

المبحث الثاني

إعادة التقييم الضريبي التلقائي

حسب النظام الضريبي التصريحي، فغن المكلف بالضريبة ملزم باحترام الالتزامات القانونية المفروضة عليه، ويعد التصريح من أهمها، حيث يلتزم المكلف بإيداع تصريحاته الجبائية بالأدلة والحجج التي تثبت صحة المعطيات الواردة فيها، إضافة إلى ذلك تسهيل مهمة الإدارة الجبائية في رقابة هذه المعطيات ومدى صحتها، وفي المقابل عدم التقيد بهذه الالتزامات يتعكس سلبا على المكلف بالضريبة، والاخلال بها يعتبر مبرر غير كاف لإعطاء الإدارة الجبائية الحق في اللجوء إلى الأحادية أو التلقائية لتحديد أسس الضريبة، أي أنها تقوم بتسوية ضريبية وفق إجراءات غير وجاهية (حضوري)¹.

وبالرجوع إلى نصوص التشريع الجبائي الجزائري، فإننا لا نجد أي تعريف للفرض التلقائي للضريبة، ولكن في المقابل نجد بعض التعريفات المختلفة من هنا وهناك وهذا بحسب الزاوية أو النظرة لهذا الإجراء، حيث يعرف على أنه: "مجموعة من الإجراءات التي لديها نقطة مشتركة وهي معاقبة التصرف الضريبي للمكلف بالضريبة الذي لا يحترم التزاماته القانونية، وذلك بالسماح للإدارة بفرض الضريبة بناء على العناصر المتوفرة لديها مع جعل عبء إثبات عدم صحة الضرائب المروضة على عاتق المكلف بالضريبة."²

وهناك من عرفه حسب معناه الضيق على أنها: "إجراءات استثنائية عن الشريعة العامة تتخذها الإدارة نتيجة رفض أو استحالة الرقابة، وهذا ما يدفع الإدارة إلى معاقبة المكلف بالضريبة بالإجراءات التلقائية الضريبية."³

ومن خلال هذه التعاريف، يمكن القول بأن الإجراءات الأحادية لفرض الضريبة تعتبر عقوبة تتخذها الإدارة الجبائية ضد المكلفين بالضريبة الذين أخلوا بالتزاماتهم القانونية، حيث يتم

1- جمال الدين لوصيف وعفاف بوبنيدر، مرجع سابق، ص 91.

2- بريش أنيس، مرجع سابق، ص 42.

3- سيد عمر محمد، التعديل التلقائي للضريبة-دراسة مقارنة بين التشريع الفرنسي والتشريع الجزائري، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 08، 2015، ص 204.

تحديد أسس فرض الضريبة دون مناقشة المكلف بالضريبة، ودون الاخذ بعين الاعتبار ملاحظاته.¹

الحالات التي يتبع فيها إجراء الفرض التلقائي يجب النص عليها صراحة على سبيل الحصر في القانون²، باعتبار أن هذا الإجراء ذو طابع استثنائي بخلاف التصحيح الوجيه، وتنطوي إجراءات الفرض التلقائي للضريبة على نوع من الجزاء مادام المكلف يمتنع عن تنفيذ الالتزامات التي يفرضها عليه القانون الضريبي حتى تتمكن إدارة الضرائب من إجراء الرقابة الضريبية.³

وعليه، سنتطرق إلى حالات تطبيق الإجراء التلقائي وإلى الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة خلال تطبيق هذا الإجراء، ثم إلى مباشرة الإجراء التلقائي.

المطلب الأول

حالات تطبيق الإجراء التلقائي والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

إن حالات تطبيق الإجراء التلقائي جاءت على سبيل الحصر في نص المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، وتلجأ الإدارة الجبائية إلى الإجراءات التلقائية بناء على هاته الحالات، كما أن المشرع منح المكلف بالضريبة ضمانات قبل مباشرة هذا الإجراء.

الفرع الأول

حالات تطبيق الإجراء التلقائي

يعتبر الاجراء التلقائي من أهم الإجراءات التي تلجأ عليها الإدارة الجبائية في تحديد أسس فرض الضريبة، وهذا استنادا للعناصر والمعلومات التي بحوزتها، كما يعتبر هذا الإجراء

1- زيادي حميد وجديد عاطف، مرجع سابق، ص 83.

2- المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 102.

من أهم الأسباب التي تثير المنازعات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، حيث يتخذ المكلف طريق النزاع كضمان لحقوقه.

وتشمل هذه الحالات التي تدفع الإدارة الجبائية إلى اعتماد الفرض التلقائي فيما يلي:

أولاً: في حالة عدم مسك المكلف بالضريبة لمحاسبة قانونية:

تتمتع الإدارة الجبائية بسلطة الفرض التلقائي للضريبة على المكلف بها، في حالة عدم مسك هذا الأخير لمحاسبة قانونية.¹

لقد ألزم المشرع المكلف بالضريبة بمسكه لمحاسبة، وتكون هذه المحاسبة منتظمة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري، وحتى تكون المحاسبة صحيحة يجب أن تتضمن جميع الوثائق والدفاتر الإلزامية التي نصت عليها القوانين.

ثانياً: في حالة عدم تقديم التصريح:

بعد الإجراء التلقائي كاستثناء على القاعدة العامة، فغرض الضريبة في الحالات العادية يتم بناء على تصريحات المكلف بالضريبة، وهي حالة عدم تقديم هذا الأخير لتصريحه الضريبي أو عدم تقديمه البيانات والمستندات فهنا يطبق عليه الإجراء التلقائي، وتباشره الإدارة الجبائية عن واقع أية بيانات متاحة لديها.²

تفرض الضريبة تلقائياً على المكلف بالضريبة في حالة عدم تقديم التصريح الضريبي، أو في حالة إرسال التصريح خارج الأجل المحدد أي أنه لم يصل التصريح إلى الإدارة الضريبية خلال أجل ثلاثون (30) يوماً اعتباراً من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع الإشعار بالاستلام يعتبر هذا تخلف في التقديم.³

1- المادة 44 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008، ص 202.

3- المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثالثاً: إذا لم يرد على طلبات التوضيح والتبرير:

وفي هذه الحالة يطبق الإجراء التلقائي، عندما يمتنع المكلف بالضريبة عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والاثباتات الواجب تقديمها.¹

أي أنه في حالة تخلف المكلف بالضريبة عن الرد على طلبات التوضيح أو التبرير خلال المدة المحددة، أو في حالة الرد غير الكافي على الطلبات، فتلتزم الإدارة الجبائية في حالة الرد غير الكافي بأن توجه إلى المكلف بالضريبة إنذاراً لاستكمال الرد خلال 30 يوماً، وتتبع إجراءات إعادة التقييم التلقائي إذا كان رد المكلف بالضريبة بعد الإنذار غير كافي أو تم بعد انقضاء الميعاد المحدد، وتلتزم إدارة الضرائب بأن توجه للمكلف بالضريبة الأشعار بعناصر إعادة التقييم²، بالإضافة إلى ذلك ففي حالة عدم التصريح، وعندما يتجاوز الدخل الصافي الإجمالي عن الضريبة، وذلك حسب المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والضريبة على الأرباح غير التجارية).³

وعليه فإدارة الضرائب يمكنها ان تضع مباشرة إجراء التقييم التلقائي في مواجهة المكلف بالضريبة الذي لا يجيب على طلبات التوضيح أو التبرير أو يجيب خارج الآجال الممنوحة له، حيث في هذه الحالة جعل المشرع ضمانات للمكلف بالضريبة، فالإدارة الجبائية هنا ملزمة بإعذار المكلف بالضريبة بتقديم توضيحات تكميلية عندما تكون الإجابة الأولى غير كافية.⁴

1- المادة 44 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- جمال الدين لوصيف وعفاف بونيدر، مرجع سابق، ص 94.

3- المادة 44 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- المادة 19 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

رابعاً: عندما لا تقدم محاسبة:

عندما لا تقدم محاسبة، إلا في حالة حدوث قوة قاهرة، بعد انقضاء أجل ثمانية (08) أيام المنصوص عليه في المادة 20-09 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

ويفهم من نص المادة، أن مباشرة الإدارة الجبائية في تطبيق الإجراء التلقائي، عندما لا يقوم المكلف بالضريبة بتقديم محاسبته، فالمشرع ألزمه بتقديم محاسبته وامتناعه هذا يجرمه من الإجراء الوجيه، فيمنح للمكلف بالضريبة أجل 08 أيام لتقديم محاسبته، وتقديمه للمحاسبة خارج هذا الاجل لا يعتد بها، وتلجأ إدارة الضرائب إلى تطبيق إجراء إعادة التقييم التلقائي مباشرة.

خامساً: معارضة الرقابة الضريبية:

يقصد بالمعارضة هنا هو عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة، بسبب فعل المكلف بالضريبة أو بفعل الغير (المعارضة الجماعية)²، أي أن رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية والتي تتمثل في التحقيقات والمعاينة، وهذا سواء من قبله أو حضور أي شخص آخر يقوم بالاعتراض والعرقلة بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الاعوان القيام بإجراءات متابعة عمليات الرقابة الجبائية³.

معارضة الرقابة الجبائية، تتمثل في منع أعوان الإدارة الضريبية من القيام بأعمالهم الرقابية، وفي هذه الحالة لا يشترط إخطار المكلف بالضريبة بعناصر تقدير الضريبة، دون الإخلال بتوقيع العقوبات التي نص عليها القانون⁴، والتي تتمثل في فرض عقوبات جبائية (الغرامات)، وأخرى جنائية (الحبس) في حق المكلف بالضريبة الذي ارتكب هذا الفعل (المعارضة) عن سوء نية منه.

1- المادة 44 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- المادة 44 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 123.

4- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 105.

سادسا: التخلف عن تعيين ممثل في الجزائر:

ويتعلق الأمر هنا بمؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشأة مهنية في الجزائر خاضعة إلى الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات تخلفت في الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تدعوها فيه لتعيين ممثل عنها في الجزائر¹، ولكن هذا المكلف بالضريبة يمارس فيها نشاطات أو يمتلك أموالا هو ملزم بان يطلب من الإدارة الجبائية بتعيين ممثل في الجزائر، وفي حالة تخلفه عن القيام بهذا الإجراء وفي الاجل المحدد تلجأ الإدارة مباشرة لتطبيق إجراءات التقييم التلقائي على هذا المكلف بالضريبة².

الفرع الثاني**الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة**

بناء على الحالات التي ذكرناها سابقا يمكن للإدارة الجبائية مباشرة الإجراء التلقائي، ولكن قبل تطبيقه وكقاعدة عامة مضمونها هو ضرورة توجيه إنذار للمكلف بالضريبة في الحالات التي تتبع فيها إجراءات إعادة التقييم التلقائي، وأن يكون تحديد الحالات التي تلتزم فيها الإدارة الضريبة بتوجيه الإنذار على سبيل الاستثناء عن تلك القاعدة العامة³.

أي ان هناك ضمانات مقررة للمكلف بالضريبة عند اتباع إجراءات التقييم التلقائي والتي تتمثل فيما يلي:

1- الإشعار بالتقويم:

في حالة إعادة التقويم يرسل الإشعار بإعادة التقويم في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام و يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف و معللا كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله

1- المادة 44 فقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 271.

3- محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 105.

بها¹، يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشير الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها².

2- حق الرد:

للمكلف بالضريبة أجل 40 يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله ويعد عدم الردّ في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني قبل انقضاء أجل الردّ، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة، إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية³.

3- حق الطعن:

يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها هذا الأخير أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد اخضع جورا لإعادة التقييم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي⁴.

المطلب الثاني

مباشرة إجراء التقييم التلقائي

الإجراء التلقائي مبدئيا هو إجراء أحادي، حيث يختلف عن إعادة التقييم الوجيه من حيث المفهوم ومن حيث إجراءات سيره، ذلك أن عملية التصحيح التلقائي تجعل الإدارة صاحبة الامتياز في مواجهة المكلف بالضريبة الذي فرض عليه هذا الإجراء كعقوبة نظرا لإخلاله بالتزاماته⁵.

1- المادة 20 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- العيد صالح، مرجع سابق، ص 45.

3- المادة 20-6 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- بوشري عبد الغني، مرجع سابق، ص 105.

5- جمال الدين لوصيف وعفاف بونيدر، مرجع سابق، ص 96.

ومباشرة الإجراء التقائي تستند إلى حالات حددها المشرع الجزائري في المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية والتي يمكن حصرها في:

- في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المصرح به¹.

- في حالة عدم كتابة كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة 76 قانون الرسوم على رقم الأعمال بعد شهر واحد على الأقل من إعدار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام بتسوية وضعيته²

- عندما لا تقدم المحاسبة إلا في حالة حدوث قوة قاهرة بعد انقضاء 8 أيام³.

- في حالة ما إذا تجاوزت النفقات الشخصية الجلية و المداخل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة و لم يتم التصريح بها، أو في حالة ما إذا كان الدخل المصرح به بعد طرح الأعباء المنصوص عليها في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة، يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداخل غير المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية⁴.

وفيما يخص هؤلاء المكلفين بالضريبة يحدد أساس فرض الضريبة عن غياب عناصر أكيدة تسمح تخصيصهم بدخل أعلى، بمبلغ يساوي مبلغ النفقات أو المداخل غير المصرح بها أو العائدات العينية، منقوص من مبلغ المداخل الملغاة من الضريبة بمقتضى المادة 86 قانون الضرائب المباشرة⁵.

1- المادة 66 تنص على أنه " يتعين على كل شخص طبيعي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولا يمسه عادة محاسبة تسمح بتحديد رقم أعماله، كما هو محدد في هذا القانون أن يمسه سجلات ذي صفحات مرقمة وموقع عليها من قبل مصلحة الضرائب التي يتبع لها، يقيد فيه يوما بيوم، دون بياض أو شطب، مبلغ كل عملية من عملياته، مع التمييز عند الاقتضاء بين العمليات الخاضعة للضريبة وغيرها...".

2- نصت المادة 76 الفقرة 1 على أنه: " على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يسلم أو أن يرسل قبل عشرين يوما (20) من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق".

3- العيد صالح، مرجع سابق، ص 183.

4- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 124.

5- المادة 86 من قانون الضرائب المباشرة.

وفي الحالة المشار إليها في هذه الفقرة يقوم المفتش قبل إعداد جدول الضريبة بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل 20 يوماً للإدلاء بملاحظاته.

ويحدد أساس فرض الضريبة وفقاً للشروط المنصوص عليها فيما سبق، دون أن يستطيع المكلف بالضريبة الاعتراض على هذا التقدير بتبيان أنه استعمل رؤوس الأموال أو حقق أرباحاً برأسمال أو كان يحصل على هبات من الغير بصفة دورية أم لا¹.

إن النفقات أو المداخل غير المصرح بها أو المغفلة والمداخل المشار إليها أعلاه هي تلك الموجودة عند تاريخ معاينتها حتى لو تمت هذه النفقات على مدة لعدة سنوات.

-في حالة الاختلاف مع المفتش لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائياً أن يحصل عن طريق المنازعة على الإعفاء من المساهمة التي حددت له أو تخفيضات دون أن يثبت بأن الضريبة، المفروضة عليه مبالغ فيها².

ومن خلال استقراء المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع قد قيد من حرية الإدارة الجبائية في استعمال الفرض التلقائي ضد المكلف بالضريبة، مادام أن هذا الأخير تنقص مساهمته في هذه العملية فلجأ المشرع إلى التحديد على سبيل الحصر لا المثال الحالات التي تلجأ الإدارة الجبائية إلى عملية الفرض التلقائي للضريبة، وهنا تكون الإدارة ملزمة باحترام مجموعة من الإجراءات التي تشكل ضمانات للمكلف بالضريبة أثناء هذه العملية³.

الفرع الأول

تحديد أسس فرض الضريبة

إن إدارة الضرائب تلجأ إلى تحديد أسس الفرض الضريبي عن طريق تحديد أرباح المكلف حسب الوثائق التي تمتلكها أو عن طريق المعلومات المتحصل عليها من الغير،

1- جمال الدين لوصيف وعفاف بوبنيدر، مرجع سابق، ص 97.

2- المادة 44-8 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- جمال الدين لوصيف وعفاف بوبنيدر، مرجع سابق، ص 97.

وبالنسبة لإجراءات الفرض التلقائي تنعدم فيها مساهمة المكلف بالضريبة في تقدير الضريبة سواء نتيجة لعدم تقديمه التصريح الضريبي في الميعاد أو رفضه الردّ على طلبات التوضيح أو التبرير، وتتولى إدارة الضرائب تقدير الضريبة من تلقاء نفسها، دون تبادل وجهات النظر مع المكلف بالضريبة وذلك بناء على البيانات والمعلومات المتاحة لديها و بالاستناد إلى بعض القرائن¹، وفي غياب المعلومات الكافية والدقيقة يحق للإدارة أن تستعمل عناصر نسق المعيشة والضريبة على الدخل حيث يمكنها مثلا أن تعود إلى نفقات المكلف لتقييم دخله، و يحدد أساس ضريبة المكلف الموجود في وضعية التقييم التلقائي إما بتقييم نسق المعيشة أو استعمال جدول المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة.²

واتباع إجراءات إعادة التقييم التلقائي يلقي على المكلف بالضريبة في حالة إقامة المنازعة الضريبية عبء إثبات مغالات إدارة الضرائب في تقديم أسس فرض الضريبة عليه، ويلقي على عاتق الإدارة الجبائية عبء توافر شروط إتباع الإجراء التلقائي، سلطة تقديرية كاملة من ناحية الأسلوب الذي تختار للتوصل إلى تحديد وعاء الضريبة وتقدير قيمته، ولكنها حين تختار أسلوبا معيناً يجب أن تتقيد بالشروط التي نص عليها القانون بالنسبة لهذا الأسلوب، وفي جميع الاحوال يجب أن يكون هدفها هو التوصل لحقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة، كما يكون لها توقيع الجزاءات الضريبية التي نص عليها القانون وهي أشد بطبيعة الحال من تلك التي توقع في حالة إتباع إجراءات إعادة التقييم الوجيهي.³

الفرع الثاني

ملاحظات المكلف بالضريبة و جواب الإدارة

يخول التقييم التلقائي الحق للمكلف بالضريبة للإجابة عن هذا التقييم بتقديم ملاحظاته وتوضيحاته وكل حجة تثبت عكس ما توصلت إليه الإدارة الجبائية في تأسيس فرض الضريبة عليه، كما ألزم المشرع هذه الأخيرة بالإجابة عن إعادة التقييم بقدر كاف معللا ومفصلا.

1- أحمد فنيديس، ضمانات المكلف، مرجع سابق، ص 119.

2- جمال الدين لوصيف وعفاف بونيدر، مرجع سابق، ص 98.

3- Eric Péchillon, op cit, P 56.

أولاً: خيار المكلف بالضريبة:

عندما يستلم المكلف بالضريبة الإشعار بالتقويم يكون أمام خيارين، إما قبول الرفع الضريبي كاملاً أو ينازع فيه كلياً أو جزئياً.

1- قبول التقدير:

قبول المكلف بالضريبة لإجراء التقدير التلقائي، قد يكون ضمناً عندما ينتهي أجل 30 يوماً، والمكلف لم يقدم أية ملاحظات أي أن غياب الإجابة يعتبر قبولاً ضمناً، وقد يكون قبولاً صريحاً وذلك في حالة تقديم رده على الإجراء التلقائي وأجاب قبل المدة الممنوحة له¹.

أ- القبول الصريح:

نكون أمام هذه الحالة حينما يقدم المكلف بالضريبة رده الصريح بقبول نتائج التقويم لأسس الضريبة المحددة من طرف الإدارة الجبائية، ففي حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددًا نهائياً و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكنه الاعتراض عن طريق الطعن من طرف المكلف بالضريبة².

ب- القبول الضمني:

في هذه الحالة عدم رد المكلف بالضريبة على نتائج إعادة التقويم في الآجال الممنوحة له قانوناً يعتبر قبولاً ضمناً³، أي أن غياب إجابة المكلف بالضريبة خلال هاته الآجال يعني قبولاً ضمناً.

2- المنازعة في التقدير:

للمكلف بالضريبة الحرية التامة في منازعة إدارة الضرائب دون تحفظ، بحيث يمكنه مثلاً رفض اقتراح التقدير ويجب أن يرفق رفضه بوثائق مدعمة لحججه ويقدمه للإدارة خلال الأجل

1- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 271.

2- المادة 20 الفقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- واضح إلياس، مرجع سابق، ص 154.

المحدد لإجابة المكلف المعني والمقدر بأربعون (40) يوماً¹، وفي حالة استمرار الخلاف بين المكلف وإدارة الضرائب على مبلغ التصحيح المصرح به من قبل مصلحة الضرائب فالمكلف حق تقديم شكوى نزاعية.²

ثانياً: إجابة الإدارة عن الملاحظات:

عندما يقدم المكلف بالضريبة ملاحظاته، فالإدارة ملزمة بالإجابة دون التقييد قانوناً بأجل و تتجز إجابة إدارة الضرائب تبعاً للنقاط المثارة من قبل المكلف بالضريبة، والتوضيحات المقدمة من المعني يمكن أن تؤخذ كلياً أو جزئياً³.

1- المادة 20 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، ص 20.

3- جمال الدين لوصيف وعفاف بونيدر، مرجع سابق، ص 99.

خلاصة الفصل الثاني

مما تقدم نستنتج بأن الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، خلال إجراءات إعادة التقييم الضريبي تختلف حسب تطبيق كل إجراء، ففي إجراء التقييم الوجيه نجد بأنه يجب إشعار المكلف بالضريبة بإعادة التقييم، وضرورة احترام كيفية الإشعار بإعادة التقييم (شكل الإشعار، محتوى الإشعار)، وكذلك تحديد أجل الإجابة الممنوحة للمكلف بالضريبة، ورد الإدارة على ملاحظاته.

عكس حالة تطبيق إجراء الفرض التلقائي، الذي يتمتع خلاله المكلف بضمانات لكنها غير كافية لحمايته، لأن هذا الإجراء يعتبر كإجراء عقابي للمكلف، حيث لا يضمن خلاله النقاش الوجيه وفي هذه الحالة يقع عبء الإثبات على المكلف بالضريبة .

لكن في كلتا الحالتين، يؤدي عدم احترام الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة إلى بطلان إجراءات التقييم الضريبي وبالتالي بطلان الفرض الضريبي.

خاتمة

خاتمة

تعد المراجعة المحاسبية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة والملزم بمسك محاسبية، حيث تهدف إلى كشف أفعال الغش فيها وتصحيحها.

كما تعد من أهم أشكال الرقابة التي منحت للإدارة الجبائية، فالعون المكلف بعملية التدقيق يقوم بفحص محاسبة المكلف بعين المكان أي بمقر مؤسسته، من حيث الشكل بمعابنته المادية للوثائق المحاسبية التي نص عليها القانون الجبائي والدفاتر التجارية التي نص عليها القانون التجاري، ثم فحصها من حيث المضمون .

عندما يقوم المدقق بمقارنة ما توصل إليه من نتائج التدقيق في عين المكان مع ما صرح به المكلف بالضريبة، وفي حالة اكتشاف نقص أو إغفال أو إهمال، تقوم إدارة الضرائب بتصحيح التصريح من خلال إجراء إعادة التقييم.

إن عمليات التدقيق في المحاسبة تسير وفقا لإجراءات محددة مقابل ضمانات منحها المشرع للمكلف بالضريبة تحت طائلة بطلان إعادة التقييم.

من أهم الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق في المحاسبة نجد الإشعار بالتدقيق في المحاسبة، وإرفاقه بميثاق المكلف بالضريبة، ومنحه أجل للتحضير، الاستعانة بمستشار من اختياره، عدم إعادة التدقيق، تحديد مدة إجراء التدقيق، النقاش الشفوي الحضوري، وتبليغ نتائج التدقيق، منح للمكلف بالضريبة أجل للرد، وعدم احترام هذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات المراجعة المحاسبية وبالتالي بطلان إجراء الفرض الضريبي.

نختم هذا البحث بما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات:

النتائج:

1- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة لها أهمية بالغة حيث أنها تخلق توازن كبير في سير عملية المراجعة المحاسبية، المساس بها يؤدي إلى بطلان إعادة التقييم الضريبي.

2- انعدام الثقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مما يدفع بالمكلف بالضريبة إلى إخفاء المعلومات والوثائق اللازمة لإجراء الرقابة خوفاً من استعمالها بطريقة تحكّمية، وكذلك الإدارة دائماً تشكك في تصريحات المكلف بالضريبة وتعتبرها في أغلب الأحيان غير صحيحة.

3- يؤدي التدقيق المحاسبي دوراً هاماً في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة.

التوصيات:

1- أن تتم عملية الرقابة بروح ثقة متبادلة بين المكلف بالضريبة والعمد المدقق، فعون الإدارة الجبائية قبل أن يكون مدققاً يجب أن يكون في المقام الأول صديقاً للمكلف ومستشاره الضريبي، خاصة أن الوعي الضريبي يحتاج إلى ترشيد وإرشاد نصت عليه قوانين الضرائب المختلفة.

2- تحسين مستوى الموارد البشرية والتقنية لإدارة الضرائب، خاصة تأهيل وتدريب المدققين والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني، بهدف إعطاء نتائج إيجابية لعمليات التدقيق.

3- يحتاج التدقيق المحاسبي للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.

4- وضع خدمة التصريح الإلكتروني لتسهيل مهمة المكلفين بالضريبة.

5- تحسين العلاقة مع المكلفين وخلق جو من التفاهم بين طرفي العلاقة الجبائية، وذلك عن طريق فتح مجال للتواصل الدائم بينهما، وذلك لتحقيق الرضا لدى المكلفين بأسس فرض الضريبة، وخلق قناعة لدى المكلف بأن الضريبة لا ترفض إلا بمقتضى القانون مع ضمانات تحميه من كل تعسف.

قائمة

المصادر

و

المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المصادر

I- دستور:

- دستور 2016 الصادر بموجب القانون رقم 16-01 المؤرخ في 06/03/2016
الجريدة الرسمية العدد 14 مؤرخة في 07/03/2016.

II- النصوص القانونية:

(1)- قانون الإجراءات الجبائية (المادة 40 من قانون المالية 21-01 المؤرخ في
2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002) المعدل و المتمم إلى غاية قانون المالية
لسنة 2016.

(2)- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة(المادة 38 من القانون رقم 90-36
المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، والمادة 57-4 من القانون
رقم 91-25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992) معدل ومتمم
إلى غاية قانون المالية لسنة 2017.

(3)- قانون الضرائب غير المباشرة الصادر بموجب الأمر رقم 76-104 المؤرخ في
09/12/1976، المعدل والمتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2017.

(4)- القانون التجاري الصادر بموجب الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975،
جريدة رسمية، العدد 77، معدل ومتمم.

(5)- قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 الموافق لـ 25/11/2007،
يتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25/11/2007.

(6)- القانون 08/13 المؤرخ في 27 صفر عام 1435 الموافق لـ 30 ديسمبر 2013،
يتضمن قانون المالية 2014، الجريدة الرسمية، العدد 68، الصادرة في 31 ديسمبر 2013.

III- النصوص التنظيمية:

- (1)- المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن أحكام القانون رقم 07-01 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي.
- (2)- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07 أبريل 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
- (3)- المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 08 ذي القعدة 1426 الموافق ل 2005/12/10، يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك، الجريدة الرسمية، العدد 80، الصادرة بتاريخ، 2005/12/11.

ثانيا: المراجع

I- المؤلفات:

1- باللغة العربية:

- (1)- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011.
- (2)- سيد عمر محمد، التعديل التلقائي للضريبة-دراسة مقارنة بين التشريع الفرنسي والتشريع الجزائري، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 08، 2015.
- (3)-عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الجزء الأول، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012.
- (4)- عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007/2006.
- (5)- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005.
- (6)- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
- (7)- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتاتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.

(8)- محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 1994.

(9)- نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008.

2- باللغة الأجنبية:

(1)-Daniel Richer, les procédures fiscales, presse universitaire de France, paris, 1^{re} édition, 1990.

(3)-Eric péchillon, le contrôle fiscal des particuliers(déroulement des opérations et recours), l'harmattan, paris, 2003.

(4)-Guy Fonte et Valérie de laVarende, contrôle fiscal, comment s'y préparer, imprimerie Gauthier Villars, paris, 1995.

(3)-Jacques GrosClaude et Philippe Marchessou, procédures fiscales, Dalloz, paris, 1998.

(5)-jean pierre casmir, control fixal et contentieux de l'impot ,paris,la ville guerien édition,1990.

(6)-Juris défi, Quand le fisc vous contrôle, édition d'organisation, 2^e édition, paris, 2002.

II- المقالات:

1- باللغة العربية:

(1)-أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد و الإدارة و القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 8 ماي 45، جامعة قلمة، عدد 35، سبتمبر 2013.

(2)- إلياس قلاب، دور الرقابة الجبائية في كبح ظاهرة التهرب الضريبي، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45، جامعة قالمة، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015.

(3)- إلياس واضح ، قواعد توزيع عبء الإثبات، ملتقى وطني حول الإجراءات الجبائي، جامعة 8 ماي 1945، جامعة قالمة، يومي 21 و 22 أبريل 2008.

(4)- بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة سطيف، يومي 20 و 21 أكتوبر 2009.

(5)- رضا جاوحدو، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه، ملتقى وطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 5 و 6 ماي 2013.

2- باللغة الأجنبية:

(1)-Gilles Noel, Vérification de comptabilité et autre procédures de controles fiscales- perméabilité des procédures de vérification de comptabilité, juriclasseur procédures fiscales, coté 05, 2009, fasc, 323-40.

(2)-Jean-Luc Pierre, Procédures de rectification contradictoire-proposition de rectification, juris classeur procédure, cote : 02, 2006, fasc. 351.

III- الرسائل و المذكرات:

1- دكتوراه:

(1)- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية، جامعة عنابة، 2014.

(2)- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحدّ من التهرب الضريبي، دراسة حالة لمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث و المراجعات، رسالة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015.

(3)- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه، جامعة عين الشمس، مصر، بدون تاريخ.

2- ماجستير:

(1)- إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2011.

(2)- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة من اجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص دولة المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1.

(3)- رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش، حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002.

(4)- سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب بولاية بسكرة، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2012.

(5)- عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبيين، حالة الجزائر، "2003-2008"، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، 2009.

(6)- عبد الغاني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2011.

(7)- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية باتنة، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2004.

(8)- فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير، تخصص الإدارة المالية، جامعة بومرداس، 2012.

(9)- مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة المدية،

(10)- نجاه نوي، فعالية الرقابة الجبائية " 1999- 2003"، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

(11)- نصيرة يحياوي، الغش والتهرب الجبائين، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998.

(12)- وفاء الشيعاوي، جريمة التهرب الضريبي، قانون الأعمال، مذكرة ماجستير، تخصص قانون أعمال، جامعة عنابة، 2002.

3- ماستر:

(1)- أنيس برينش، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال وجباية، جامعة عنابة، 2015.

(2)- جمال الدين لوصيف، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص منازعات إدارية، جامعة قلمة.

(3)- خديجة نحالي، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية قلمة، مذكرة ماستر، جامعة قلمة، 2014.

(4)- خديجة غضبان، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، دراسة حالة للمديرية الولائية لولاية الوادي، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2015.

(5)- سارة بوراوي، إجراءات الرقابة على الضريبة، مذكرة ماستر، تخصص قانون الأعمال، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2015.

(6)- سلوى مغلوط، الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسات، كلية الاقتصاد، جامعة 8 ماي 1945، قلمة، 2010-2011.

(7)- عبد الرزاق غضيفي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، جامعة بسكرة، 2014.

(8)- كريم زوي، التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013-2014.

(9)- لامية آيت بلقاسم، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة البويرة، 2014.

(10)- مختار تروش، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة ورقلة، 2014.

(11)- مراح فاروق، دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، 2011.

4- قضاء:

(1)- عباس عبد الرزاق ، منازعات التحقيق الجبائي، مذكرة التخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدورة السادسة عشر، 2008.

(2)- عبيدات إبراهيم، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدورة الخامسة عشر، 2004-2007.

5- جباية:

(1)- زيادي حميدو وجديد عاطف، الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة دراسات عليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، الدورة السادسة عشر، 2000-2005.

IV- القرارات القضائية:

(1)- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، في 2001\07\30، القرار رقم 001987، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003.

(2)- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 011327، الصادر بتاريخ 2004/02/17، غير منشور.

(3)- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 025885، الصادر بتاريخ 2006/03/15، غير منشور.

(4)- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 046398، الصادر بتاريخ 2008/07/16، غير منشور.

V- الوثائق:

- باللغة العربية:

(1)- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، لسنة 2016.

(2)- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، طبعة 2012.

فہرس

فهرس

مقدمة.....	ص1
الفصل الأول: إجراءات المراجعة المحاسبية.....	ص6
المبحث الأول: الإطار العام للمراجعة المحاسبية.....	ص7
المطلب الأول: مجال تطبيق المراجعة المحاسبية.....	ص8
الفرع الأول: أشكال التدقيق في المحاسبة.....	ص8
أولاً: التدقيق العام.....	ص9
ثانياً: التدقيق المصوب.....	ص9
1 تعريف التدقيق المصوب.....	ص10
2 - خصائص التدقيق المصوب.....	ص10
3 - شروط التدقيق المصوب.....	ص10
ثالثاً: التدقيق المفاجئ.....	ص12
الفرع الثاني: المكلفين المعنيين بالتدقيق في المحاسبة.....	ص12
المطلب الثاني: أسباب وشروط المراجعة المحاسبية.....	ص13
الفرع الأول: أسباب المراجعة المحاسبية.....	ص13
أولاً: التدقيق في المحاسبة بمبادرة من إدارة الضرائب.....	ص13
ثانياً: التدقيق في المحاسبة بمبادرة من المكلف بالضريبة.....	ص13
الفرع الثاني: شروط المراجعة المحاسبية.....	ص14
أولاً: مكان إجراء التدقيق في المحاسبة.....	ص14
ثانياً: مدة إجراء التدقيق في المحاسبة.....	ص15
ثالثاً: الوثائق الخاضعة للتدقيق في المحاسبة.....	ص17
المبحث الثاني: سير إجراءات المراجعة المحاسبية والقيود الواردة عليها.....	ص18
المطلب الأول: التدخل في عين المكان.....	ص18
الفرع الأول: التحضير للتدقيق في المحاسبة.....	ص19
أولاً: استلام الإشعار بالتدقيق.....	ص21

- ثانيا: مضمون الإشعار بالتدقيق.....ص22
- الفرع الثاني: مباشرة عملية التدقيق.....ص23
- أولا: الأعمال الأولية للتدقيق في المحاسبة.....ص23
- 1 -الاتصال مع المكلف بالضريبة.....ص23
- 2 -جمع المعلومات.....ص24
- ثانيا: بدء عملية التدقيق.....ص24
- 1 التدقيق في المحاسبة من حيث الشكل.....ص24
- أ المحاسبة تامة ومنظمة.....ص24
- ب - المحاسبة مقنعة.....ص25
- 2 التدقيق في المحاسبة من حيث المضمون.....ص26
- أ مراقبة المشتريات.....ص27
- ب -مراقبة المبيعات.....ص28
- ج -مراقبة المخزونات.....ص29
- ثالثا: التدخل الأخير.....ص29
- الفرع الثالث: نتائج التدخل بعين المكان.....ص30
- أولا: تقييم محاسبة المكلف.....ص30
- 1 قبول المحاسبة.....ص30
- أ القبول الصريح.....ص31
- ب -القبول النسبي.....ص31
- 2 رفض المحاسبة.....ص31
- ثانيا: تبليغ النتائج.....ص32
- 1 التبليغ الأولي.....ص32
- 2 حق الرد.....ص33
- أ- الرد خلال الآجال.....ص33
- ب- الرد خارج الآجال.....ص33
- ج- غياب الرد.....ص34

3- التبليغ النهائي.....	ص34
ثالثا: كتابة التقرير النهائي.....	ص35
المطلب الثاني: القيود الواردة على سير إجراءات المراجعة المحاسبية.....	ص35
الفرع الأول: التزامات المكلف بالضريبة.....	ص36
أولا: التزامات ذات طابع جبائي.....	ص36
1 التصريح الجبائي.....	ص36
أ - التصريح بالوجود.....	ص37
ب - التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال....	ص37
ج - التصريح السنوي.....	ص37
ثانيا: التزامات ذات طابع محاسبي.....	ص37
1 مسك الدفاتر.....	ص37
أ دفتر اليومية.....	ص38
ب دفتر الجرد.....	ص38
2 حفظ الدفاتر.....	ص38
الفرع الثاني: الضمانات المتعلقة بسير التدقيق.....	ص39
أولا: الاشعار المسبق.....	ص39
ثانيا: منح أجل للتحضير.....	ص40
ثالثا: الاستعانة بمستشار.....	ص41
رابعا: إرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.....	ص42
خامسا: تحديد مدة إجراء التدقيق.....	ص42
سادسا: عدم إعادة التحقيق.....	ص43
سابعا: النقاش الشفوي والحضوري.....	ص43
1- أثناء أشغال التحقيق.....	ص43
2- في نهاية أشغال التحقيق.....	ص44
خلاصة الفصل الأول.....	ص45

46	الفصل الثاني: نتائج المراجعة المحاسبية.....
47	المبحث الأول: إعادة التقييم الضريبي الوجاهي.....
49	المطلب الأول: خاصية الوجاهة ومجال تطبيقها.....
50	الفرع الأول: خاصية الوجاهة.....
52	الفرع الثاني: مجال التطبيق.....
54	أولا: طبيعة الضريبة.....
55	ثانيا: سبب إعادة التقييم الوجاهي.....
55	ثالثا: طبيعة عدم الانتفاع.....
55	رابعا: طبيعة الرقابة.....
56	الفرع الثالث: خصائص إعادة التقييم الضريبي الوجاهي.....
57	المطلب الثاني: سير إعادة التقييم الوجاهي.....
58	الفرع الأول: الإشعار بإعادة التقييم الوجاهي.....
59	أولا: كيفية الإشعار.....
62	ثانيا: مضمون الإشعار بإعادة التقييم الوجاهي.....
64	ثالثا: تسبب الإشعار بإعادة التقييم الوجاهي.....
65	الفرع الثاني: إجابة المكلف بالضريبة.....
67	أولا: شكل الإجابة.....
68	ثانيا: قبول اقتراح إعادة التقييم.....
69	ثالثا: رفض اقتراحات إعادة التقييم.....
69	رابعا: منع إجراء تدقيق جديد.....
71	المبحث الثاني: إعادة التقييم الضريبي التلقائي.....
72	المطلب الأول: حالات تطبيق الإجراء التلقائي والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.....
72	الفرع الأول: حالات تطبيق الإجراء التلقائي.....
73	أولا: في حالة عدم مسك المكلف بالضريبة لمحاسبة قانونية... ص
73	ثانيا: في حالة عدم تقديم التصريح..... ص

ثالثا: إذا لم يرد المكلف بالضريبة على طلبات التوضيح والتبريرص.	74
رابعا: عندما لا تقدم محاسبة.....	ص 75
خامسا: معارضة الرقابة الضريبية.....	ص 75
سادسا: التخلف عن تعيين ممثل في الجزائر.....	ص 76
الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.....	ص 76
أولا: الإشعار بالتقييم.....	ص 76
ثانيا: حق الرد.....	ص 77
ثالثا: حق الطعن.....	ص 77
المطلب الثاني: مباشرة إجراء التقييم التلقائي.....	ص 77
الفرع الأول: تحديد أسس فرض الضريبة.....	ص 79
الفرع الثاني: ملاحظات المكلف بالضريبة.....	ص 80
أولا: خيار المكلف بالضريبة.....	ص 81
1 - قبول التقدير.....	ص 81
أ - القبول الصريح.....	ص 81
ب - القبول الضمني.....	ص 81
2 - المنازعة في التقدير.....	ص 81
ثانيا: إجابة الإدارة.....	ص 82
خلاصة الفصل الثاني.....	ص 83
خاتمة.....	ص 84
قائمة المراجع.....	ص 86
فهرس.....	ص 94