



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة 8 ماي 1945 قالمة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم العلوم القانونية والإدارية



الملتقى الوطني حول

الرقابة الجبائية في الجزائر

د.سامية العايب

جامعة قالمة

مداخلة بعنوان

الإطار القانوني للرقابة الجبائية و ضوابط إثباتها

يومي 28 و 29 أكتوبر 2015

مجمع هيليو بوليس قالمة

الموقع الإلكتروني للجامعة

www.univ-guelma.dz

العنوان

ص ب 401 جامعة قالمة 24000

السنة الجامعية 2015-2016

الاسم: سامية

اللقب: العايب

الوظيفة: أستاذة جامعية

الرتبة العلمية: أستاذ محاضر ب

مجال البحث: المؤسسات الدستورية و الإدارية

المؤسسة: جامعة 8ماي 1945 قالمة

الهاتف: 0553330016

البريد الإلكتروني: samialaib@hotmail.fr

المحور: المحور الثاني - الرقابة الخارجية -

عنوان المداخلة: الإطار القانوني للرقابة الجبائية و ضوابط إثباتها

الملخص:

لم يعرف المشرع الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ، و لكنه حدد ضوابط لها و لإثباتها فقد خول
صلاحيات للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا إلى نيابة المديرية المكلفة
بالرقابة الجبائية ، وصولا إلى مصالح البحث و التحري ، ثم و مراعاة للتنظيم الهرمي الجديد للحياة
الاقتصادية التي لها انعكاساتها على الإدارة الجبائية أنشأ ما يعرف بمديرية المؤسسات الكبرى.

لقد حدد المشرع من جهة مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة و من جهة أخرى حدد الطرق و
الآليات المختلفة لهذه الرقابة على المكلفين الخاضعين لها و التي تنحصر في المعاينة و رفض
المحاسبة، الإطـلاع و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة .

فماهي خصوصية كل آلية من آليات الرقابة الجبائية و ما مدى مساهمتها في رسم الضوابط الكفيلة
بالسير الحسن لعمل الإدارة الجبائية و موازنتها مع الحياة المهنية للخاضعين للرقابة؟ .

المقدمة:

تعد الرقابة الجبائية من الوسائل الهامة في الإثبات في المنازعة الضريبية، تسعى عن طريقها إدارة الضرائب التطبيق الميداني للقوانين و التشريعات الجبائية حتى تتمكن من التحصيل الفعلي لموارد الخزينة العمومية من جانب، و بهدف المحافظة على الحقوق العامة للمجتمع من جانب آخر.

لم يعرف المشرع الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ، و لكنه حدد ضوابط لها و لإثباتها فقد خول صلاحيات للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية ، وصولا إلى مصالح البحث و التحري ، ثم و مراعاة للتنظيم الهرمي الجديد للحياة الاقتصادية التي لها انعكاساتها على الإدارة الجبائية أنشأ ما يعرف بمديرية المؤسسات الكبرى.

لقد حدد المشرع من جهة مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة و من جهة أخرى حدد الطرق و الآليات المختلفة لهذه الرقابة على المكلفين الخاضعين لها و التي تنحصر في المعايينة و رفض المحاسبة،الإطـلاع و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة .

فماهي خصوصية كل آلية من آليات الرقابة الجبائية و ما مدى مساهمتها في رسم الضوابط الكفيلة بالسير الحسن لعمل الإدارة الجبائية و موازنتها مع الحياة المهنية للخاضعين للرقابة؟ .

للإجابة على هذه الإشكالية نقسم المداخلة إلى قسمين:

أولاً:ضوابط الإطار القانوني للرقابة الجبائية

أ-تعريف الرقابة الجبائية

ب-الإطار القانوني للرقابة الجبائية

ثانيا : أشكال و آليات الرقابة الجبائية

أ-أشكال الرقابة الجبائية

1-الرقابة الشكلية

2-الرقابة على الوثائق

3-الرقابة بعين المكان

ب-أليات أو طرق الرقابة الجبائية

ب1- التحقيق في المحاسبة

ب2-التحقيق المعمق

ب3-المعاينة

ب4-حق الإطلاع

الخاتمة

أولاً: ضوابط الإطار القانوني للرقابة الجبائية:

إن الرقابة الجبائية أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات و التأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة¹، بالإضافة إلى قيامها بإجراءات أشد ضبطا و تأكيدا و الرقابة من خلال أشكالها و آلياتها المختلفة تحقق ذلك .

لقد حدد المشرع الجزائري هذه الصور من الرقابة الجبائية من أجل إثبات قانونية التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب و السماح بالتوزيع العادل للعبء الضريبي.²

كما يرمي المشرع كذلك من وراء آليات الرقابة الجبائية تفادي كل التجاوزات التي تقوم بها إدارة الضرائب أثناء مزاولتها لنشاطها³، عن طريق إيجاد و خلق ضمانات للمكلف بالضريبة تحميه من تعسف إدارة الضرائب من جهة و للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة التي قد تكون غير صحيحة أو منقوصة من جهة أخرى .

و لتحديد الإطار القانوني للرقابة الجبائية لابد قبلًا من تحديد مفهومها و ضوابطها .

أ-تعريف الرقابة الجبائية :

¹كوسة فضيل،الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر ،2011، ص154.
2- تنص المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي ألغيت بموجب المادة7 من ق م لسن² 1996 وأعيد إحداثها بموجب المادة 5 من ق م لسنة 2001 و ملغاة بموجب المادة 6 من ق م لسنة 2015"يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التصريح المراقب أن يسكوا سجلا يوميا ، مرقما و موقعا من قبل رئيس مفتشية الضرائب التابعة لدائرتهم ،و أن يقيدوا فيه يوما بيوم ، دون بياض و لا شطب إيراداتهم و نفقاتهم المهنية بالتفصيل . وعليهم كذلك أن يسكوا وثيقة مدعمة بوثائق الإثبات المطابقة ، تتضمن تاريخ الإقتناء أو الإنشاء و سعر تكلفة العناصر المخصصة لممارسة مهنتهم ،و مبلغ الإستهلاكات المحققة على هذه العناصر و احتمالا سعر التنازل عن هذه العناصر و تاريخه.

و يجب على المكلفين بالضريبة أن يحتفظوا بالسجلا و كل وثائق الإثبات إلى غاية انقضاء السنة الرابعة التي تلي فيها قيد الإيرادات و النفقات.

علاوة على ذلك ،يجب ان تقدم هذه السجلات عند كل طلب يتقدم به عون من أعوان الضرائب تكون له رتبة مراقب على الأقل ."

3-قرار مجلس الدولة 021651 الصادر بتاريخ 20\09\2005حيث استند المستأنف في طلبه إلغاء القرار المستأنف على انعدام التعليل منازعا التحقيق الضريبي الذي قامت به اللجنة المختلطة ،و كذلك مراجعة التحقيق الذي قام به عون إدارة الضرائب تنفيذا لقرار التمهيدي المؤرخ في 07\04\2001و ذلك لأنها تمت في غيابه و دون الإطلاع على وثائقه³ المحاسبية .

إن المشرع الجزائري لم يعرف الرقابة الجبائية بمفهومها النظري و لكنه حدد ضوابطها¹، و خول صلاحياتها للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية، ثم مصالح البحث و التحري .

لقد تضمنت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015 مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقولها "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة .

كما يمكنها ان تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها "

و بالرجوع للفقرة الثانية من هذه المادة نجد أن المشرع يعطينا و لو بصورة موجزة إجراءات القيام بهذه المهمة بنصه "تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات و المنشآت المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطاتها"

أما بنصه في "يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها "فهو بهذا قد حدد الإلتزامات الواجبة على المكلفين الخاضعين للرقابة، ثم تناول المشرع في بقية المواد 19 و 19 مكرر رسم الضوابط الكفيلة بالحصول على معلومات أكثر دقة لمراقبة التصريحات في الفصل الأول من الباب الاول المعنون بحق الإدارة في الرقابة ، أما في بقية مواد الفصل الثاني فقد استرسل المشرع في تناول طرق و آليات هذه الرقابة مع تحديد دورها في رسم الضوابط الكفيلة بالسير الحسن لعمل الإدارة الجبائية ، مع مراعاة الحياة المهنية للخاضعين للرقابة .

ب-الإطار القانوني للرقابة الجبائية :

يقصد بالإطار القانوني للرقابة الجبائية :**"مجموع الحقوق المخولة لإدارة الضرائب من أجل ممارسة عملية الرقابة "**².

حددت كيفية ممارسة عملية الرقابة المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية بنصها الآتي :

"من أجل ممارسة حقها في الرقابة و عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في نص المادة 35 أدناه للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة

¹-العبد صالحى،الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة،الجزائر،2011،ص35.

²-كوسة فضيل ، المرجع السابق،ص 156.

مفتش و مؤهلين قانونيا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات ، قصد البحث والحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة "

يمثل كذلك الإطار القانوني للمراقبة الجبائية جميع الضمانات التي تحافظ على أموال و حقوق المكلف بالضريبة¹ و ذلك باستبعاد العمليات التعسفية الإدارية التي تمارس بحجة أداء أعوان إدارة الضرائب لوظيفتهم.²

و تتمثل مجمل هذه الضمانات أو الحقوق في:

-حق الرقابة

-حق الإطلاع

-حق استدراك الأخطاء الإدارية

-الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

ب1-حق الرقابة:

تتولى مهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة هي :

*مصالح البحث و المراجعة التابعة لمديرية البحث و المراجعات المتواجدة حاليا بالجزائر العاصمة وهران و قسنطينة ، تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى التراب الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم .

*المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية.

*المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية التابعة لمركز الضرائب.

*مديرية المؤسسات الكبرى.

يعتبر حق الرقابة من أهم الأساليب التي تمنح للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و يتم ذلك بطريقتين :

¹-خالد الخطيب، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية، دار حامد :عمان، الطبعة الأولى، 2000،ص5.

²-فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مطبوعات دحلب،الجزائر، 1994،ص30.

الطريقة الأولى: تبدأ بطلب توضيحات و تبريرات من المكلف بالضريبة ، و تتم داخل المكتب .

الطريقة الثانية : تتم خارج المكتب ، و تتمثل في التحقيق المحاسبي.

و عليه نجد أن الرقابة تتلخص في جميع العمليات التي من شأنها التحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية¹ .

ب2- حق الإطلاع :

لا تتحقق الرقابة الجبائية إلا عن طريق الإطلاع* على جميع الملفات و الوثائق المتعلقة بنشاطات المكلف بالضريبة ،وفقا لاحكام المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية .

لقد مكن المشرع حق الاطلاع على وثائق الإدارات العمومية أو المؤسسات الخاصة و ذلك بموجب المادتين 45 و 60 من قانون الإجراءات الجبائية²

ب3-حق استدراك الأخطاء:

تتمثل هذه الضمانة في الإمكانيات الممنوحة للمصلحة المحققة في إعادة النظر في الإقتطاع و تسويته ،سواء كانت التسوية بالتعديل أو بإنشاء اقتطاع جديد ،و قد حدد المشرع المهلة القانونية الممنوحة لاستدراك هذه الأخطاء بأربع سنوات، وفقا لأحكام المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي جاء في فحواها الآتي : "1مع مراعاة الأحكام الخاصة المنصوص عليها في المادة 327 يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع سنوات (4) للقيام بتحصيل جداول التي يقتضيها استدراك ماكان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية .

و في ما يخص وعاء الحقوق البسيطة و العقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق ،يبدأ أجل التقادم السالف الذكر اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخل .

¹ -philippe colin ;la vérification fiscale ;édition economica ;paris ;1979 ;p17 .

*نتعرض لهذه الآلية مفصلا في الشق الثاني من المداخلة عند تحليل آليات الرقابة الجبائية

2-تنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية : "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح --الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه"

و في ما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي ،يبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية .

يمدد أجل التقادم المنصوص عليه بسنتين (2) إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده.

2-أيمنح نفس الأجل للإدارة لكي تدرج في التحصيل الجداول الإضافية الموضوعة في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية و بعض المؤسسات ، على أن يبتدئسريان هذا الأجل في هذه الحالة اعتباراً من أول يناير من السنة التي تفرض الضريبة برسمها".

و كما أكدت على هذا الأجل المادة 157 من قانون الرسم على القيمة المضافة .¹

ب4-الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة :

وفر المشرع جملة ضمانات² لحماية أموال المكلف بالضريبة من تعسف ادارة الضرائب ، و ذلك بتوفير بعض المكنائزيمات التي من شأنها الحفاظ على حقوقه و حمايته و التي تتلخص في مايلي:

-حق الإشعار بالتحقيق³

-تحديد مدة التحقيق.⁴

-حق الإستعانة بمستشار .⁵

-منع إجراء رقابة ثانية .

-تبليغ نتائج التحقيق.

يتوجب على إدارة الضرائب إحترام و تطبيق هذه الضمانات المكفولة للمكلف بالضريبة و في حالة خرقها ،فإنه يتوجب عليها إبطال النتائج المتوصل إليها من هذه العملية هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره

1-تنص المادة 157 من قانون الرسم على القيمة المضافة : "إن دعوى استرجاع المبالغ المقبوضة بلا حق أو بصفة غير

¹قانونية نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة تتقادم بمرور أجل قدره أربع سنوات اعتباراً من يوم الدفع".

²-كوسة فضيل ، المرجع السابق ، ص 164.

³-المادة 20 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015

⁴-المادة 20 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015.

⁵-وفقاً لاحكام المادة 320 من قانون الضرائب الالمباشرة و الرسوم المماثلة .

ثانيا : أشكال و آليات الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم طرق الإثبات التي تتخذها الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة الغش و الحد من آثارها الوخيمة على الإقتصاد الوطني ،لذلك حرص المشرع الجزائري على التأكيد عليها و تقنينها حسب الأشكال الثلاث التي تتخذها و حسب الطرق و الآليات المتبعة لبلوغ أغراضها.

أ- أشكال الرقابة الجبائية:

تختلف أشكال الرقابة الممنوحة للإدارة الجبائية حسب تدرج الرقابة الجبائية إلى ثلاث صور ، و التي تتمثل في مايلي :

-الرقابة الشكلية

-الرقابة على الوثائق

-الرقابة بعين المكان

1-الرقابة الشكلية :

إن الرقابة الشكلية تعتبر الإجراء الأولي الذي تباشره الإدارة الجبائية في الرقابة ،حيث تتولى فيه هذه الأخيرة الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و التصريح المادي للأخطاء المرتكبة ، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين هذه التصريحات و المعلومات التي تملكها إدارة الضرائب² .

و عليه لا تهدف الرقابة الشكلية إلى تصحيح ما صرح به المكلف بالضريبة بقدر ما تنظر إلى الشكل الذي جاءت به هذه التصريحات و التي يتم معاينتها في المرحلة الثانية و المتمثلة في الرقابة على الوثائق .

¹-قرار مجلس الدولة رقم 008735 الصادر بتاريخ 17\06\2003، الغرفة الثانية .

²-الصحح عبد الفتاح و نور أحمد،الرقابة و مراجعة الحسابات ،مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر ، الإسكندرية ،دون ذكر السنة ،ص 173-174²

أ2- الرقابة على الوثائق:

تعمل إدارة الضرائب من خلال هذا الشكل من الرقابة على فحص جد دقيق¹ لجميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب ، بحيث تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق و شامل لجميع التصريحات² المكتتة و التي يقدمها المكلف بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق و المعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة³

ينحصر هذا الشكل من الرقابة على الوثائق ، على طلب المعلومات و طلب التوضيحات و التبريرات ، فيكون طلب المعلومات عن طريق تقديم طلب من طرف المصلحة المحققة إلى المكلف بالضريبة ، سواء كان شفويا أو كتابيا من أجل تقديم معلومات إضافية بهدف إزالة الغموض أو الشك في التصريحات المقدمة من المكلف بالضريبة⁴

و لتقديم إضافات في ما يخص النقاط و المسائل التي تم تحديدها من طرف إدارة الضرائب ، و عندها تلجأ هذه الأخيرة إلى مراسلته من أجل تقديم تبريراته وفقا لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.⁵

أما في ما يخص طلب التوضيحات و التبريرات، فيتسنى للإدارة الجبائية في هذه الحالة مراسلة المكلف بالضريبة و طلب توضيحات و تبريرات منه في كل المسائل التي يشوبها غموض أو إبهام ، و للمكلف بالضريبة أجل لا يقل عن 30 يوما من أجل تقديم رده و في حالة إنقضائها يتم فرض ضريبة تلقائية من طرف الإدارة الجبائية ، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2004\6\15.⁶

¹ - birien/r etsenecal ; j ;contrôle interne et vérification ;edition prepotaine INC ;Canada ;1984 ;P36.

² -محمد التهامي طاهر و مسعود الصديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثالثة، 2005، ص16.

³ - هذا ما حددته المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية بفقرتها الأولى و الثانية . -

⁴ - كوسة فضيل ، المرجع السابق ، ص 169 نقلا عن وائل عكاشة ، اختلاف الضريبة المعلنة و المعدلة و تدقيق المنشآت التجارية ضريبيا في الأردن، رسالة ماجستير ، الجامعة الأردنية ، عمان ، 1993، ص123.⁴ حسابات

⁵ -المادة 19 معدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009
⁶ -قرارمجلس الدولة رقم 011888 الصادر بتاريخ 2004\6\15

أ3- الرقابة بعين المكان :

بعد قيامها بالرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق تخرج إدارة الضرائب عن إطارها الضيق ،بحيث ينتقل أعوان الضرائب الذين يشترط فيهم على الأقل رتبة مراقب إلى مكان مزاولة المكلف بالضريبة لنشاطه من أجل إجراء معاينات ميدانية للتأكد من صحة و نزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية .

يقوم المحققون في هذه الحالة بفحص الدفاتر و السجلات و جميع الوثائق المحاسبية التي حررت من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف غيره و المتعلقة بنشاطه ،و تعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من الشكليات السابقين لما تحققه من معاينة واقعية و هو ما أدى بالمشروع إلى تكريسها في آليتين يتمثلان في التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق ،و قد قضى مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2004\11\23 بأن الرقابة بعين المكان تخضع لآجال محددة بستة أشهر (6).

ب-آليات أو طرق الرقابة الجبائية:

خول المشروع لكثير من الأجهزة مهمة الرقابة الجبائية ووضع ضوابط و طرق لهذه الرقابة ،و قد فصل قانون الإجراءات الجبائية في هذا الموضوع ببيان مفصل له ،و أحال إلى نصوص قانونية أخرى في حالة وجوب التفريع ،و عليه نتناول طرق الرقابة الجبائية حسب ترتيبها الوارد بهذا القانون .

ب1-التحقيق في المحاسبة:

يعد التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي ترمي إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة ،و فحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية باستثناء طبعا الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً¹ ، و يهدف هذا التدقيق او التحقيق إلى التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

لقد وضع المشروع ضوابط و شروط بمقتضى نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية يحدد بمقتضاها السير القانوني لهذه العملية مبينا شروطها من جهة و ضابطا لإجراءاتها من جهة أخرى.

نتلخص جملة شروط التحقيق في المحاسبة في مايلي:

¹-العبد صالح ، المرجع السابق ، ص 40 .

1-لابد و أن يتم التحقيق بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة ،باستثناء حالة القوة القاهرة إذ يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم .

2-لايمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل.

3-يمارس التدقيق او التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق حتى و لو كانت عن طريق الإعلام الآلي و سواء كانت المعطيات تساهم بصورة مباشرة او غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية .

كما ضبطت المادة 20 الفقرة الرابعة إجراءات التحقيق في المحاسبة وفق التفصيل الآتي :

1_ لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة كقاعدة عامة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول بهدف تحضير الوثائق و المستندات في أجل أدناه 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، و الإستثناء الوارد على هذه القاعدة و الذي أوردته نفس الفقرة هو حالة حدوث مراقبة مفاجئة و التي يكون الهدف منها المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها ، و في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة .

2-يتضمن الإشعار بالتحقيق البيانات التالية :

*ألقاب و أسماء و رتب المحققين.

*تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم فيها التحقيق.

*الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية .

*يجب ان يتضمن الإشعار صراحة و تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع

الإستعانة بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة .

3-حددت المادة 20 مدة التحقيق بعين المكان و الإستثناءات الواردة عليه و ذلك بشكل إلزامي.¹

1-الرجوع إلى نص المادة 20 فقرة 4 التي حددت الأجل ب4 أشهر لبعض المؤسسات و حسب رقم أعمالها و يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر إذا إرتفع رقم الأعمال ،مع ورود إستثناءات عند قراءة الملاحظات و العرائض و في حالة استعمال مناورات تدليسية ،بحيث تصبح الدارة غير مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان المذكورة سابقا.

ب2-التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

على غرار التحقيق المحاسبي الذي تباشره مصالح الرقابة لدى الإدارة الجبائية، فإنه استحدث عام 1992 ما يعرف بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية ، و ذلك مساندة للإصلاحات الجبائية وفقا لأحكام المادة 21 فقرة 1-2-3-4 من قانون الإجراءات الجبائية .

إن التحقيق المعمق يعتبر امتدادا منطقيًا للتحقيق المحاسبي و الذي يخص بالتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي¹.

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة "مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به"²، أي التأكد من التصريحات على الدخل العام من مداخل محققة خارج الجزائر -فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات البنية و غير المبنية....

يمكن برمجة التحقيق المعمق إثر التحقيق المحاسبي سواء باسم المستغل الشخصي لمؤسسة أو الرؤساء و الشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله.

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة إذا ما لوحظ فارق محسوس بين المدخول المصرح به من طرف المكلف، من جهة و عناصر نمطه المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى.

لقد فصلت شروط و إجراءات هذه العملية المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، و نظرا للخصائص الخطيرة و الحساسة لهذه العملية حرص المشرع على إحاطتها بالسر المهني و ضبطها بالشروط القانونية الكفيلة بإنجاحها و التي تتلخص في مايلي :

1- لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق إلا على الأشخاص الطبيعيين، إذ لا يندرج على الأشخاص المعنوية (الشركات).

2- المقصود بالتحقيق المعمق هو معرفة الدخل الحقيقي للشخص الطبيعي للتحقيق في الضريبة على الدخل .

3- بمقتضى هذا التحقيق يتم التأكد من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة و الذمة المالية و الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

¹كوسة فضيل ، المرجع السابق،ص199.

²-العيد صالح ، المرجع السابق،ص49.

4- لا يقوم بالتحقيق المعمق إلا الأعوان من رتبة مراقب على الأقل.

و لصحة هذا الآلية لابد من مراعاة إجراءاتها القانونية :

- 1- لابد من إعلام المكلف بالضريبة و المراد حساب دخله بذلك مسبقا و ذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له،مع ضرورة إرفاقه بإشعار بالإستلام.
- 2- لابد من منح المكلف بالضريبة المراد التحقيق في وضعيته الجبائية الشاملة مهلة 15 يوما تحسب من تاريخ استلام الإشعار و ذلك بغرض التحضير المركز للتحقيق المعمق.
- 3- لابد من إعلام الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية أنه من حقه الإستعانة بمستشار من اختياره هو ،فإذا غاب الإعلام بهذا الحق بطل التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة.
- 4- لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق تحت طائلة بطلان فرض الضريبة فترة تفوق سنة واحدة ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه.

ترد على هذه القاعدة استثناءات تطيل من مدة المراقبة في الحالات التالية :

* في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا.

*في حالة استعمال المكلف بالضريبة معلومات خاطئة أو غير كاملة.

*إذا تماطل المكلف بالضريبة في الرد على طلبات التفسير أو التبرير في الآجال القانونية .

ب3- المعاينة :

وضع المشرع الجبائي القواعد العامة لعملية "المعaine" التي تشكل إحدى الوظائف الحساسة لعمل الإدارة الجبائية ، و قد أوردها في قانون الإجراءات الجبائية من المادة 22 إلى المادة 32، إذ تمنح هذه المواد لأعوان الإدارة الجبائية الحق في القيام بكل التحقيقات و المعاینات التي تبدو ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين من صناع و تجار و مكلفين بآخرين بالضريبة .

لايمكن لأعوان الإدارة الجبائية الدخول إلى محلات المكلفين بالضريبة من أجل القيام بكل أعمال المعaine و التحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة إلا خلال النهار و في ساعات محددة¹

1- من أول أكتوبر إلى 30 مارس: من الساعة السادسة صباحا حتى السادسة مساء.

¹ من أول أبريل إلى 30 سبتمبر :من الساعة الخامسة صباحا حتى الساعة الثامنة مساء.

واستثناء يمكنهم الدخول ليلا إلى المصانع و معامل التقطير عندما تكون هذه المؤسسات في مرحلة نشاط.

تتقسم المعاينة إلى قسمين :

***المعاينة التلقائية:** و الهدف منها هو تأسيس وعاء الضريبة و مرافبتها و هو ما يعرف بالرسوم على رقم الأعمال

***المعاينة الإجرائية و التي نصت عليها المادة 34 بقولها:** "عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية" فالدافع الأساسي هو وجود هذه القرائن و الميزة الثانية لهذه العملية هو تدخل السلطة القضائية في تدشين أو الترخيص بإجراء المعاينة الإجرائية¹

ب4-حق الإطلاع:

لم يعرف المشرع حق الإطلاع تعريفا لغويا لكنه أشار من خلال نص المادة 45 إلى أنه:"يسمح حق الإطلاع بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد المكورة أدناه"، كما حددت المادة 59فقرة أخيرة و المادة 45 الهدف من استعمال هذا الحق بقولها: "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية بالحصول على المعلومات و الوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها ."

إن حق الإطلاع يعد الأصل العام في عمل الإدارة الجبائية و ذلك لتحقيق أهدافها و بالتالي الحفاظ على مصالح الدولة ، و انطلاقا من قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجزائري قد عدد أو صنف الوثائق المراد الحصول عليها قصد الإطلاع حسب القطاعات المذكورة في المواد اللاحقة ، لكنه وضع الإستثناءات الواردة في كل القطاعات منها في إطار ما سماه و ركز عليه في المواد 65-66-67-68"التزام السر المهني".

إن الوثائق المراد الإطلاع عليها بحسب القطاعات تتمثل في :

*** حق الإطلاع لموضوع الضمان الإجتماعي وجوبيا².**

*** حق الإطلاع في ملفات الهيئات القضائية على سبيل الجواز³.**

1-نصت المادة 35 من قانون الاجراءات الجبائية فقرة 1:"لا يمكن الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس

⁴المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير "

2-المادة 46 من ق إ الجبائية . -

³-المادة 47 من ق إ الجبائية.

* حق الإطلاع على الأرشيف¹.

*دفاتر المخازن العامة حسب نص المادة 50 من قانون الإجراءات الجبائية.

*أعمال التأمين حسب نص المادة 52 من قانون الإجراءات الجبائية. .

*إيرادات القيم المنقولة حسب نص المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية..

* الدفاتر التجارية حسب نص المادتين 53-54 من قانون الإجراءات الجبائية..

*الهيئات المالية المعتمدة حسب نص المادتين 55- و 56. من قانون الإجراءات الجبائية.

*شركات الوساطة و شركات الأسهم حسب نص المادتين 58 و 59 من قانون الإجراءات الجبائية.

و رغم حرص المشرع في مواده المختلفة على بيان التزامات المتعاملين مع الادارة الجبائية في قيام هذه الاخيرة بحق الإطلاع، إلا أنه قيد هذه الحرية في ممارسة الحق في الإطلاع بوضع استثناءات كثيرة ورد ذكرها في نفس مواد قانون الإجراءات الجبائية أهمها .

*الإستثناء الأول: نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 46 إذ أن المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المتحصل عليها أثناء التحقيقات الاحصائية التي تجري بموجب الأمر 65-297 المؤرخ في 12\12\1965 و المتضمن تحديد مدة و كفيات إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني لا يمكن بأي حال من الأحوال استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية .

*الإستثناء الثاني: يستثنى بمناسبة حق الإطلاع على الأرشيف و السندات العمومية و كذا الموثقين و المحضرين القضائيين و كتاب الضبط و كتاب الإدارات المركزية والمحلية العقود المودعة لديهم المتعلقة بالهبات و الوصايا المعدة من قبل الموصيين و هم على قيد الحياة".

*الإستثناء الثالث: لا يمكن لأعوان الادارة الجبائية أن يطلبوا الإطلاع في إدارات الولايات و الدوائر و البلديات إلا على العقود المحددة في المادتين 58 و 61 من قانون التسجيل و هي العقود التي تتناول نقل الملكية ..أو حق التمتع بالأموال العقارية،العقود التي تتضمن نقل الملكية ..،العقود التي تتناول تكوين شركة و مد أجلها و دمجها أو حلها

¹- المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية.

الخاتمة :

نخلص في ختام ماتم عرضه في هذا المقال المختصر أن الرقابة الجبائية من الوسائل الهامة في الإثبات في المنازعة الضريبية، تسعى عن طريقها إدارة الضرائب التطبيق الميداني للقوانين و التشريعات الجبائية .

تشكل المستندات الضريبية الوسيلة الصحيحة للإثبات في المادة الضريبية و يتم ذلك عادة عن طريق آليات الرقابة الجبائية التي تتم في أشكال ثلاث أساسية .

لقد حدد المشرع آليات و صور مختلفة للرقابة الجبائية من أجل إثبات قانونية التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب ،و السماح بالتوزيع العادل للعبء الضريبي كي يتحقق التحصيل الفعلي لموارد الخزينة العمومية و تتم المحافظة على الحقوق العامة للمجتمع.

توصلنا في ما تم عرضه إلى أن أشكال و آليات الرقابة الجبائية ترمي إلى تفادي كل التجاوزات التي تقوم بها إدارة الضرائب أثناء مزاولتها لنشاطها عن طريق إيجاد ضمانات للمكلف بالضريبة تحميه من أي تعسف من إدارة الضرائب من جانب،ليأتي دور الإدارة الجبائية بعد ذلك في التحقق من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة ليتم الكشف الصحيح للمخالفات و الأخطاء المرتكبة ،و هو ما يحقق العدالة في الإقتطاعات و ذلك بمساواة جميع المكلفين بالضريبة .

قائمة المرجع :

النصوص القانونية:

-قانون الإجراءات الجبائية وفق آخر تعديل لسنة 2015 .

قانون الضرائب غير المباشرة 2015 .

قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

المؤلفات باللغة العربية :

-كوسة فضيل ،الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر ، 2011 ، ص154.

-العيد صالحى ،الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ،الجزائر ،2011،ص35.
-خالد الخطيب ،الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية ،دار حامد :عمان ،الطبعة الأولى ،2000،ص5.

-فريجة حسين ،إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ،مطبوعات دحلب،الجزائر ،1994،ص30.
-الصحن عبد الفتاح و نور أحمد،الرقابة و مراجعة الحسابات ،مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر ،
دون ذكر السنة ،ص 173-174¹الإسكندرية

¹ -birien/r etsenecal ; j ;contrôle interne et vérification ;edition 1984 ;P36.

-محمد التهامي طواهر و مسعود الصديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية
¹،الجزائر ،الطبعة الثالثة،2005،ص16.

- كوسة فضيل ، المرجع السابق ،ص 169 نقلا عن وائل عكاشة ،اختلاف الضريبة المعلنة و المعدلة¹
المنشآت التجارية ضريبيا في الأردن،رسالة ماجستير ،الجامعة الأردنية ،عمان¹ و تدقيق حسابات
،1993،ص123.

¹

المؤلفات باللغة الفرنسية :

¹ -philippe colin ;la vérification fiscale ;édition economica ;paris ;1979 ;p17 .

-birien/r etsenecal ; j ;contrôle interne et vérification ;edition prepotaine
INC ;Canada ;1984 ;P36.

القرارات القضائية:

-قرار مجلس الدولة رقم 008735 الصادر بتاريخ 17\06\2003، الغرفة الثانية .

-قرار مجلس الدولة رقم 011888 الصادر بتاريخ 15\6\2004

