



جامعة 8 ماي 1945



كلية الحقوق والعلوم السياسية

تخصص قانون عام (منازعات إدارية)

قسم العلوم القانونية والإدارية

مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون

الموضوع:

الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي

تحت إشراف الدكتور:

أحمد فنيديس

من إعداد الطلبة:

- عفاف بونيدر

- جمال الدين لوصيف

تشكيل لجنة المناقشة:

الرقم	الأستاذ	الجامعة	الرتبة العلمية	الصفة
01	د. سهيلة بوخميس	جامعة 8 ماي 1945	أستاذ محاضر - ب-	رئيسا
02	د. أحمد فنيديس	جامعة 8 ماي 1945	أستاذ محاضر - ب-	مشرفا
03	د. خليل بوصنوبرة	جامعة 8 ماي 1945	أستاذ محاضر - أ-	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2015.

# الشكر

نتوجه بالشكر أولاً إلى المولى عز وجل الذي وفقنا إلى هذا وما كنا لنوفق إلا بإذنه.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى من ساندنا ومدّ لنا يد العون

بحر العطاء الأستاذ الدكتور " أحمد فنيديس "

الذي لم يبخل علينا بمساعدته والذي ساندنا طيلة مدة الإشراف

وكان له الفضل الكبير في إنجازنا لهذا العمل

وقدم لنا التوجيهات والتوصيات

سواء في المنهجية أو المادة

إلى كل أساتذة قسم العلوم القانونية والإدارية

إلى كافة الطاقم الإداري

وكل من ساهم في هذا العمل المتواضع

من قريب أو بعيد

إلى كل هؤلاء نقول بكلمة مختصرة:

شكراً جزيلاً

## عفاف و جمال

# الإهداء

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب  
إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة  
إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم  
إلى القلب الكبير والدي العزيز  
إلى من أرضعتني الحب والحنان  
إلى رمز الحب وبلسم الشفاء  
إلى القلب الناصع بالبياض والدتي الحبيبة  
إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي  
إخوتي " فيروز ، عائشة ، كوثر ، يوسف "  
إلى رمز السعادة والملاك الصغيرة ابنة أختي " رفيف "  
إلى كل أصدقائي وصديقاتي وزملائي وزميلاتي  
بقسم العلوم القانونية والإدارية  
وكذا خارجه  
إلى من قدموا لنا العلم والاجتهاد السادة الأساتذة الأفاضل  
الذين لم يبخلوا علينا بنصائحهم وتوجيهاتهم القيمة  
فكانوا لنا خير سند  
إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

## عفاف

# الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين احسانا"

أهدي ثمرة جهدي إلى من بحبها رعتني ... ومن فيض عطفها سقتني ... وعلى الفضائل ربنتي ...  
...وسبل السعادة علمتني... إلى من كان دعاؤها سر نجاحي... وحنانها بلسم لجراحي... فكانت الشمعة  
التي أضاءت لي دربي ... وأسكنت الفرحة في قلبي... عسى أن يحفظها لي ربي...

إليك يا أعز الناس على قلبي "أمي"

إلى من علمني العطاء بدون انتظار... إلى من أحمل اسمه بكل افتخار... إلى من تصببت جبينه  
عرقا ... ليسقينا خير التربية وخير الخصال... إليك يا من جعل نفسه شمعة تحترق لتضيء لنا درب  
النجاح أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمار قد حان قطافها بعد طول انتظار... وستبقى كلماتك  
نجوما أهتدي بها اليوم والغد وإلى الأبد

إليك "أبي العزيز"

إلى من ربطني بهم حبل الأخوة وأحاطوا بحياتي بأغصان الياسمين والأقحوان إلى أعزب كلمة  
نقشت بذاكرتي ونطق بها لساني إلى اخوتي الأحبة أغلى الناس على قلبي: أمينة، محمد أمين،  
بشرى إلى هبة الله لنا من السماء .... عصفور بيتنا ورمز البراءة الكتكوت" محمد ضياء الدين"  
إلى زملائي الذين تابعت معهم مشواري الجامعي وكانوا نعم الأصدقاء الذين خلقوا في القلب

أجمل اللحظات وإلى كل الأصدقاء والأحباب والأقارب

إلى كل من عرفني وأحبني أقول:

"سأضل رغم الداء والأعداء، كالنسر فوق القمم الشماء"

إلى كل من نسيهم قلبي في هذا المقام... إليكم مني سلام

" جمال الدين "



## مقدمة

يرتكز النظام الضريبي في الدولة الجزائرية 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، ويكون بذلك ملزماً بتبادل وجهات النظر مع إدارة الضرائب، وبالتالي خلق جو من التوازن بينهما، بحيث تتمكن من تأسيس الضريبة وفقاً لأسس صحيحة.

وقد ألزم المشرع المكلف بالضريبة أن يضمن تصريحه مجموعة من البيانات المنصوص عليها قانوناً، 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.

والعدالة الضريبية تقتضي أن تكون هذه البيانات صادقة وصحيحة، ومن هنا جاء حق الإدارة الضريبية وسلطتها في فحص كل عناصر الوعاء الضريبي والتحقق من سلامة ما جاء بالتصريحات الضريبية من بيانات ووثائق حتى يتم الفرض الضريبي على أساس من العدالة.

وتلجأ إدارة الضرائب إلى تحديد الوعاء الضريبي للمكلف بالضريبة عن طريق الفرض التلقائي، في حالة امتناعه أو تأخره عن تقديم التصريح أو المستندات أو البيانات المنصوص عليها في القانون، وفي هذه الحالة يلحق المكلف بالضريبة ضرر شديد لأن المراقب الضريبي لا يمتلك بيانات يستند إليها في تحديد الأرباح بطريقة عادلة.

ومن أجل تحقيق فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، عمل المشرع على توفير الامتيازات اللازمة للإدارة الضريبية التي تمكنها من ممارسة سلطتها في إطار قانوني، وفي الوقت نفسه خص المشرع المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات القانونية لمواجهة الإدارة الضريبية في حال استعمالها للرقابة بطريقة تحكيمية أو مخالفة القانون.

وبالمقابل لهذه الضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة، ينبغي عليه الالتزام بتنفيذ كل ما تفرضه عليه القوانين واللوائح الضريبية من دون إهمال أو تماطل، ومن أهم التزاماته تقديم تصريحه في مدته القانونية، مع التزامه بتقديم الوثائق والوسائل اللازمة لإجراء الرقابة الجبائية.

وتعتبر الرقابة الضريبية الموكلة لإدارة الضرائب مبدأ وقاعدة أساسية لإرساء العدالة الضريبية وتحقيق مبدأ المساواة أمام الضريبة بين المكلفين بالضريبة، وضمان منافسة نزيهة بين المؤسسات.

ففي النظام التصريحي، لا يوجد ما يعوض الرقابة الضريبية، وقد أكد بعض الفقه بأن التصريح هو مكون الديمقراطية الحديثة، لأنه يترجم ويجسد الميثاق الاجتماعي، ولكنه حتى يكون كذلك، يجب أن يكون التصريح صحيحا، وصحته يجب أن تدقق بالرقابة الضريبية، والتي تعطي حقوقا وتحمل واجبات للأطراف المرتبطة بالرقابة.

تباشر الإدارة الضريبية الرقابة عن طريق الرقابة المكتبية وفيها تكتفي الإدارة الضريبية بالمراجعة المكتبية للتصريحات الضريبية سواء من حيث انتظامها أو أمانتها ومدى اتفاقها مع البيانات والمعلومات المتوفرة لديها، والرقابة لدى المكلف بالضريبة وفيها تلجأ الإدارة الضريبية إلى فحص حسابات المكلف أو فحص المركز الضريبي للمكلف في مجموعه.

إن أسباب اختيار هذا الموضوع تعود إلى أسباب عملية منها كثرة التعديلات للقوانين الضريبية وتعدد المناشير والتعليمات التي تصدرها إدارة الضرائب، مما أدى إلى عدم الإلمام بكل محتويات النصوص القانونية، وعدم قدرة الاطلاع عليها من طرف المكلفين بالضريبة، وكذلك غموض وتعقيد البعض منها والتي تحتاج إلى شرح وتوضيح، إضافة إلى نقص الكتب والمؤلفات والدراسات المتعلقة بشرح إجراءات الرقابة الضريبية مما يؤدي إلى صعوبة البحث فيها.

وأسباب علمية تتمثل محاولة المساهمة في دعم وإثراء الدراسات الضريبية عموما والرقابة الضريبية على وجه الخصوص، البحث عن آليات الرقابة الضريبية التي لم تستطع إلى غاية اليوم كبح تنامي ظاهرة التهرب الضريبي بالرغم من الجهود المبذولة ومختلف الوسائل المسخرة.

تتجلى أهمية موضوع الرقابة الضريبية في أنه تعد الضريبة أهم مورد للخزينة العمومية وهي تثير العديد من الإشكالات سواء بسبب فرض الضريبة أو تحصيلها، حيث يعتمد فرض الضريبة على التصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة، ومقابل النظام التصريحي تمنح لإدارة حق الرقابة وحق تصحيح التصريح إذا كان مجحفا في حق الخزينة وللمكلف حق

الطعن فيها إذا تبين له سوء تقديرها، وعليه، فإجراءات الرقابة الضريبية تعتبر مؤشر على مدى كفاءة الضمانات للمكلف من تعسف الإدارة واستعمالها لحق الرقابة بطريقة تحكيمية، فهذا موضوع مهم ويستحق الدراسة والبحث.

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان ما إذا كانت إجراءات الرقابة الضريبية تمكن من حماية حقوق وضمانات المكلف بالضريبة، وإن كانت تحقق العدالة الضريبية ومساواة الكل أمام الضريبة من عدمها، وبالتالي تضمن احترام الإدارة الضريبية لالتزاماتها ولضمانات وحقوق المكلف بالضريبة، وتبعاً لذلك تقدير الضريبة على أساس من العدالة، وعليه، فالإشكالية المطروحة هي: ما مدى كفاءة إجراءات الرقابة الضريبية لحقوق وضمانات المكلف بالضريبة من ممارسة إدارة الضرائب للرقابة بطريقة تحكيمية؟

للإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيم الموضوع إلى فصلين الأول بعنوان الرقابة الضريبية الداخلية وتناولنا فيه أشكال الرقابة الضريبية الداخلية، ونتائجها.

والثاني بعنوان الرقابة الضريبية الخارجية وتطرقنا فيه تقنيات الرقابة الخارجية، ونتائجها.

وذلك بإتباع المنهج الوصفي، ذلك لأنه يمكن من وصف وتحليل العناصر المدروسة وتوضيح همزة الوصل بينها، للوصول إلى الغاية المرجوة من الدراسة، معتمدين على آليات النقد والتحليل والتقييم.



الفصل

الأول

## الفصل الأول

## الرقابة الضريبية الداخلية

النظام الضريبي الجزائري يبنى على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والرقابة الضريبية تهدف إلى التحقق من صدقها أو صحتها ومحاولة كشف مكامن الغش فيها، حيث يمكن أن يلجأ المكلف بالضريبة إلى تقليل وعائه الضريبي أو لا يصرح ببعض العمليات أو الأرباح بهدف تخفيض الضريبة، وتتم الرقابة الداخلية على مستوى المفتشية المختصة إقليمياً أي على مستوى مكاتب إدارة الضرائب ولذلك تسمى بالرقابة المكتبية.

وقد خول المشرع الضريبي إدارة الضرائب جملة من الوسائل القانونية، تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها، وإعادة النظر في التقدير إذا تبين أنه كان مجحفاً في حق الخزينة العمومية.

وتتضمن الرقابة الضريبية الداخلية جملة من الإجراءات التي تمكن إدارة الضرائب من اكتشاف النقائص والأخطاء المرتكبة في الوعاء و تصحيح تلك النقائص أو الأخطاء.

وسنتطرق في هذا السياق إلى أشكال الرقابة الضريبية الداخلية المطبقة على المكلفين بالضريبة، ثم إلى نتائجها في مبحثين:

المبحث الأول: أشكال الرقابة الضريبية الداخلية.

المبحث الثاني: نتائج الرقابة الضريبية الداخلية.

## المبحث الأول

## أشكال الرقابة الجبائية الداخلية

تلجأ إدارة الضرائب في مرحلة أولى إلى الرقابة المكتبية *contrôle de bureau*، وتسمى هكذا لأنها تستعمل من خلال مكاتب الإدارة، وهي ذات طبيعة مزدوجة، حيث توجد أولاً الرقابة الشكلية *formel contrôle*؛ ثم الرقابة المستندية *contrôle sur pièce*، وعليه، فالرقابة الداخلية هي التي تتم في مكاتب إدارة الضرائب، وتتضمن عمليتين متتاليتين: الرقابة الشكلية والرقابة المستندية.<sup>1</sup>

## المطلب الأول

## الرقابة الشكلية

**Contrôle Formel**

إن الرقابة الشكلية *contrôle formel*؛ تغطي مجمل التدخلات التي تجر إلى تصحيح الأخطاء المادية والواضحة أو الجلية، المكتشفة في التصريحات، وكذا فحص هوية وعنوان المكلفين بالضريبة، والعناصر المختلفة، مثل تلك المتدخلة في مادة الضريبة على الدخل في تحديد الحاصل العائلي.<sup>2</sup>

وتعد الرقابة الشكلية الخطوة الأولى التي تباشرها إدارة الضرائب في عملية الرقابة، حيث يتم فيها الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، والتصحيح المادي للأخطاء المرتكبة، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين التصريحات والمعلومات التي تمتلكها إدارة الضرائب.<sup>3</sup>

وتتمثل الرقابة الشكلية للتصريحات الضريبية في: "تحليل كل الوثائق المحررة من قبل المكلفين بالضريبة بهدف تجنب الأخطاء وتوقيف إجراء الفرض الضريبي، وهذه المرحلة لا تترجم بتعديل الأرقام المصرح بها".<sup>4</sup>

<sup>1</sup>-l'tifi Mohamed Habib, le contrôle fiscal et les garanties administratives du contribuable vérifié, édition l'expert Tunis, 2006, p 45.

<sup>2</sup>-Jacques GrosClaude et Philippe Marchessou, procédures fiscales, Dalloz, paris, 1998, p95.

<sup>3</sup>- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتاتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 167.

<sup>4</sup>- l'tifi Mohamed Habib, op.cit. , p 45.

وتهدف الرقابة الشكلية إلى التحقق من مدى انتظام المكلف بالضريبة في تقديم التصريحات، بنظرة على التصريحات المرفقة وتتابعها، وعمل المقارنات بين تصريحات المكلف بالضريبة في السنوات المختلفة لمعرفة مدى الاختلاف بين رقم الأعمال أو المبيعات مثلا أو قيمة الخدمات التي تؤديها المنشأة ونسبة إجمالي الربح في كل منها بغرض الاسترشاد بها عند الفحص والبحث عن أسباب الفروق الكبيرة بينها، والتعرف على بعض الإيضاحات من واقع التصريح كالكيان القانوني للمنشأة والحالة الاجتماعية ومصادر الإيرادات المختلفة ونسب توزيع الربح بين الشركاء.<sup>1</sup>

كما تهدف الرقابة الضريبية الشكلية إلى القضاء على الممارسات الضارة بالخبزينة العمومية والمتمثلة في التخفيض الملاحظ والمستمر للوعاء الضريبي المصرح به، تطور الاقتصاد الموازي، اللجوء إلى عدم تحرير الفواتير أو إلى الفواتير الوهمية، عدم شفافية المعاملات التجارية.<sup>2</sup>

بمعنى، أن المدقق يبحث عن الوجود المادي لبعض البيانات والمؤشرات التي يجب أن يشار إليها في جميع التصريحات الضريبية، وهذه الرقابة هي عملية روتينية، تخضع لها جميع التصريحات الضريبية، وهي إجراء ضروري وتحضيري للرقابة المستندية.<sup>3</sup>

وبالتالي، فهي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبه، وهي تغطي جميع التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة والمعتمدة على القراءة السطحية لها<sup>4</sup>، وتتحدد بالخصوص في التحقق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح مثل: الهوية الجبائية، الإمضاء الختم...أو تصحيح الأخطاء

<sup>1</sup> - محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 1994، ص 13، 14.

<sup>2</sup> - سعيداني محمد، تطبيق المراقبة الجبائية في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2007، ص 26.

<sup>3</sup> - l'tifi Mohamed Habib, op.cit., p 45.

<sup>4</sup> - jean pierre casmir, les signes extérieur de revenu, librairie de université, paris, 1979, p154 .

المحاسبية التي تأتي في ترحيل المجاميع والأرصدة<sup>1</sup>، وعليه، فإن هذا النوع من الرقابة يعتبر أساسياً بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات دون التعمق في محتوياتها<sup>2</sup>.

حيث نجد أن هذا النوع من الرقابة يعتمد على التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أي مقارنة بين ما تحمله من معلومات، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة، وتتم هذه الرقابة بصورة دورية كل سنة<sup>3</sup>.

ومما سبق نخلص إلى أن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات عن كل دخل له، وحتى يتمكن من تغطية موضوع الرقابة الشكلية، يتوجب علينا التطرق أولاً إلى الإطار العام لنظام التصريحات الجبائية، ثم الرقابة المطبقة عليها من قبل أعوان إدارة الضرائب المختصين.

### الفرع الأول

#### الإطار العام لنظام التصريحات الجبائية

سنتناول في هذا الفرع تعريف التصريح الضريبي، الشروط الواجب توافرها في هذه التصريحات، النتائج المترتبة عن تقديم التصريحات، أهمية التصريحات، أهم أنواع التصريحات.

#### أولاً: تعريف التصريح الضريبي

استحدث نظام التصريحات الجبائية من طرف المشرع الضريبي الجزائري، وهو بصدد البحث عن النظام الذي يساعد على تحقيق التوازن بين مصلحة المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب من جهة، ويحقق الصالح العام من جهة أخرى<sup>4</sup>، هنا يثور التساؤل حول المقصود بالتصريح الجبائي؟.

<sup>1</sup>- العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008، ص 107.

<sup>2</sup>- بوراوي سارة، سارة بوراوي، إجراءات الرقابة على الضريبة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون الأعمال، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2015، ص 44.

<sup>3</sup>- بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2011، ص 117.

<sup>4</sup>- محمد حامد عطا، مرجع سابق، ص 13.

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 الضريبية<sup>1</sup>.

ويمكن تعريف التصريح الضريبي بأنه: " تلك الوثيقة المكتوبة والتي تتضمن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة، التي يتقدم بها المكلف بالضريبة إلى مصلحة الضرائب، حيث يكون لها تأثيرا على وعاء الضريبة سواءً مباشر أو غير مباشر"<sup>2</sup>.

ولا ينحصر نظام التصريحات الضريبية على التشريع الجبائي الجزائري فحسب، بل نجده في كثير من النظم، فمثلا القانون المصري يطلق على التصريح بالإقرار ويعرفه بأنه: " اعتراف مكتوب موقع عليه من المكلف أو وكيله موضحا إجمالي الإيرادات والمصروفات وصافي إيراداته من مزاولته نشاطه ربحا أو خسارة خلال السنة المالية المنتهية"<sup>3</sup>.

ويعتبر التصريح الضريبي أول إجراء يعترف بموجبه المكلف بالضريبة بخضوعه لأحكام القانون الضريبي، ويترتب على ذلك تبادل الآراء ووجهات النظر مع مصلحة الضرائب حتى تتمكن من تأسيس الضريبة وفقا لأسس صحيحة<sup>4</sup>.

### ثانيا: الشروط الواجب توفرها في التصريح الضريبي

يعتمد النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية على نظام التصريحات، فقد ألزم المكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم الجبائية كل حسب نشاطه، ووفقا للضريبة الخاضع لها، وبموجب القوانين الضريبية تحددت مجموعة من البيانات اللازمة والتي تسمح بمعرفة

<sup>1</sup> - قحوش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب بولاية بسكرة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة ورقلة، 2012، ص 48.

<sup>2</sup> - محمد حامد عطا، مرجع سابق، ص 13.

<sup>3</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس والفحص الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص 326.

وأنظر أيضا محمد فتح الله، شرح و تعليق على جرائم التهرب الضريبي و قانون الضرائب على الدخل في ضوء أحكام النقض والدستورية والإدارية العليا، الطبعة الأولى، يونيو للإصدارات القانونية، مصر، 2005، ص 20 وما بعدها.

<sup>4</sup> - أحمد فنيديس، الرقابة المكتبية أداة لاختيار الأشخاص الذين يخضعون للتدقيق الضريبي، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قالم، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، ص 2.

المعلومات الكافية عن المكلف بالضريبة مثل: الاسم، اللقب، العنوان، طبيعة النشاط... الخ، تساعد هذه المعلومات إدارة الضرائب على كشف حقيقة معاملاته، وذلك حتى تتمكن من تقدير الضريبة تقديرا صحيحا<sup>1</sup>.

ويشترط في التصريح الضريبي أن يكون متضمنا للشروط الشكلية التي حددها القانون، وكذلك أن يودع لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا في الأجل الذي أقره التشريع الضريبي، ويلزم أن يكون صورة طبق الأصل عن ما هو في الواقع دون تدليس أو إخفاء، فيفترض أن تكون البيانات والمعلومات المذكورة في التصريح صحيحة، وبذلك يكون لهذا الأخير قوة قانونية في الإثبات، وعلى هذا الأساس يعتبر قرينة قانونية يجوز إثبات عكسها إن أمكن، وتعتمد عليه الإدارة في تحديد الضريبة المستحقة<sup>2</sup>.

### ثالثا: النتائج المترتبة عن تقديم التصريحات

يترتب على تقديم التصريحات مجموعة من النتائج الهامة، تتمثل في:

- قيام مسؤولية المكلف بالضريبة، حيث يقوم بتقديم تصريح من تلقاء نفسه، يتضمن عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على النحو الصحيح<sup>3</sup>.
- ينحصر دور الإدارة في مراجعة التصريحات للتأكد من صحتها، فلا يجوز إدخال أي تعديل عليها لمجرد الشك في وجود نقص أو خطأ، وإنما تلزم إدارة الضرائب بالرجوع إلى المستندات المرفقة للتصريحات وتؤكد من عدم مطابقة التصريح لما هو مجسد في الواقع<sup>4</sup>.
- تحقيق العدالة الضريبية، فهي تعمل على تقدير الضريبة تقديرا منضبطا يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يؤخذ بعين الاعتبار ظروف

<sup>1</sup> - فريجات إسماعيل، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قلمة، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، ص 12.

<sup>2</sup> - أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 3 و 4.

<sup>3</sup> - قحموش سمية، مرجع سابق، ص 47.

<sup>4</sup> - أحمد فنيدس، مرجع السابق، ص 4.

كل شخص خاضع للضريبة، فتزداد الحصيلة الضريبية بالمقارنة مع زيادة الدخل والإيرادات للمكلفين<sup>1</sup>.

- تحمل إدارة الضرائب عبء الإثبات، فالأصل أن التصريحات الجبائية صحيحة حتى يثبت العكس، وبالتالي يتعين على إدارة الضرائب تقديم ما يناقض صحتها وما يبرر عدم الأخذ بها، وفي حالة عدم تقديم تصريح من المكلف بالضريبة، فإن مقدار الضريبة يحدد وفقا لتقدير إدارة الضرائب، وعليه، إثبات العكس<sup>2</sup>.

- تدخل إدارة الضرائب في شؤون المكلفين بالضريبة و الاطلاع على أسرارهم حتى تتأكد من صحة عناصر التصريح<sup>3</sup>.

#### رابعا: أهمية التصريحات الجبائية

يعد نظام التصريحات الجبائية من أفضل السبل لتحديد الوعاء الضريبي، وله أهمية بالغة بالنسبة للمكلف بالضريبة في حد ذاته أو بالنسبة لإدارة الضرائب، وتكمن أهميتها في:

- يعطي التصريح لإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة، حيث تصبح الإدارة على معرفة بمكان مزاوله نشاط المكلف وبدايته مما يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب و تحصيلها<sup>4</sup>.

- يسهل العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية، حيث يمتاز بأنه يوفر كثيرا من الوقت والإجراءات<sup>5</sup>.

<sup>1</sup>- قحموش سمية، مرجع سابق، ص 48.

<sup>2</sup>- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 32.

<sup>3</sup>- المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية ( المادة 40 من قانون المالية 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002) المعدل و المتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2016 حيث جاء فيها أنه:

" يراقب المفتش التصريحات، وتطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يدرس الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة ".

<sup>4</sup>- نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية " 1999-2003 "، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 53.

<sup>5</sup>- قحموش سمية، مرجع سابق، ص 50.



- يعتبر أداة اتصال بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، وبالتالي له فعالية كبيرة في تمكين الإدارة من ممارسة الرقابة، حيث يبنى هذا النظام على الثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلفين<sup>1</sup>.

- يعتبر التصريح الطريقة أو الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف، والتي تنمي له الشعور بالمشاركة في تحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه.

- يضمن أسلوب التصريح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف، باعتبار أنه الشخص الأكثر دراية بمداخله، فهو من جهة يلتزم بتقديم التصريح، ومن جهة أخرى يلتزم بتسديد الضريبة المستحقة بناء على ما صرح به.

- تعتبر التصريحات الجبائية الدليل الوحيد عن التزام المكلف بدفع ضريبته، أو على الأقل برهان على خضوعه أو عدم خضوعه للاقتطاع الضريبي<sup>2</sup>.

#### خامسا: أنواع التصريحات الجبائية

تتعدد وتتنوع التصريحات حسب النشاط الممارس، وكذا حسب الضريبة الخاضع لها، وفيما يلي سنذكر بعضها منها:

#### 1- التصريح بالوجود

يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا، وذلك في أجل ثلاثين (30) يوما من بداية النشاط، مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية<sup>3</sup>، والذي يحتوي على اسم ولقب المكلف، طبيعة النشاط، العنوان وتاريخ بداية النشاط<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية باتنة، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد التنمية، جامعة باتنة، 2004، ص53.

<sup>2</sup> - قحوش سمية، مرجع سابق، ص51 و52.

<sup>3</sup> - إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011، ص37.

<sup>4</sup> - المادة 51 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (المادة 38 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، والمادة 57-4 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992) معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2016.

هذا التصريح له أهمية كبيرة لكونه يعطي للإدارة الجبائية معلومات كافية عن ميلاد المكلف بالضريبة الجديد<sup>1</sup>.

ويعاقب كل مكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود وفقا لما هو منصوص عليه في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بدفع غرامة جبائية محددة تقدر ب 30.000 دج وفي هذا الصدد أصدرت المحكمة الإدارية قالة حكمها الصادر بتاريخ 28\_10\_2015 تحت رقم 15/1099 حيث أن المدعية ترافع شارحة الدعوى بأن المدعى عليها (خ ش) قد أخضعت إلى عقوبة عدم التصريح بالوجود المقدرة ب 30000 دج، حيث أن المكلفة بالضريبة تستحق هذه العقوبة لأنها لم تصرح بالنشاط رغم إثبات وجوده<sup>2</sup>.

## 2- التصريح الشهري

يودع كل مكلف بالضريبة كشفا شهريا أو فصليا لرقم الأعمال، وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت مثل الرسم على النشاط المهني، اقتطاعات الضرائب على الأجور، الرسم على القيمة المضافة، تسبيقات الضرائب على الأرباح... الخ<sup>3</sup>، ويتم إيداع التصريح خلال عشرين (20) يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني الذي تحدده إدارة الضرائب، مع الاحتفاظ بنسخة المكلف بالضريبة<sup>4</sup>.

إن دفع الضريبة المستحقة الواجب أدائها المنصوص عليها في المادة 76 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يمكن أن لا يتم بتاريخ إيداع التصريح، في حالة القيام بعمليات دفع تتجاوز الآجال المقررة، فإنه يتم تطبيق غرامات التأخر عن الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من نفس القانون، تحسب ابتداء من التاريخ الذي كانت فيه من المفروض واجبة الأداء<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - سارة بوراوي، مرجع سابق، ص 35.

<sup>2</sup> - المحكمة الإدارية قالة، الحكم رقم 1099/15، الصادر بتاريخ 28/10/2015، غير منشور.

<sup>3</sup> - بن أعمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجبائية، الجزء الثاني، دار هومة الجزائر، 2011، ص 20.

<sup>4</sup> - ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش، حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص تخطيط، جامعة الجزائر، 2002، ص 23.

<sup>5</sup> - المادة 76 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

وقد يحتوي هذا التصريح على:

- الاسم واللقب.

- طبيعة النشاط.

- العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية.

- رقم التعريف الإحصائي.

- كشف لرأس المال المستخدم في الشهر.

- تصريح بنشاط المؤسسة المؤقت في مكان معين ليس مكانها الأصلي، أي مشروع في

مكان غير مقر المؤسسة<sup>1</sup>.

### 3- التصريح السنوي

يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم، أن يكتتب سنويا لدى مفتش الضرائب المباشرة التابع لمكان فرض الضريبة، تصريحاً بمبلغ رقم الأعمال المحققة أو الإيرادات المهنية الإجمالية، حسب الحالة، في الفترة الخاضعة للضريبة<sup>2</sup>، وذلك في نفس الوقت الذي تكتتب فيه التصريحات المشار إليها في المواد 11 و18 و151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تلك المذكورة في المادة 27 من نفس القانون<sup>3</sup>.

يجب أن يبرر التصريح بوضوح جزء رقم الأعمال الذي قد يستفيد من التخفيض عند تطبيق أحكام المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>4</sup>.

تحرر هذه التصريحات على مطبوعات خاصة، وترسل إلى إدارة الضرائب، ويجب على المفتش أن يسلم وصلاً للمكلف بالضريبة بعد الالتزام بها<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبيين، حالة الجزائر، "2008-2003"، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدينة، ص 53.

<sup>2</sup> - زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير، تخصص الإدارة المالية، جامعة بومرداس، 2012، ص 27.

<sup>3</sup> - المادة 76 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>4</sup> - المادة 76 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

<sup>5</sup> - بوشري عبد الغاني، مرجع سابق، ص 101.

## 4- التصريح بالرسم على القيمة المضافة

على كل خاضع للضريبة أن يقدم شهريا وقبل عشرين يوما الأولى من الشهر الموالي الذي حقق فيه رقم الأعمال لقبضة الضرائب المختلفة والمختصة إقليميا<sup>1</sup>، وفي حالة التسديد في كل ثلاثي يستحق هذا الرسم قبل عشرين يوما من الشهر الموالي للثلاثي الذي حقق فيه رقم الأعمال كشفا يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة، ومن جهة أخرى تفصيلا خاصا بالرسم وتسديد الرسم على القيمة المضافة يكون في نفس الوقت مع دفع أو تقديم هذا الكشف<sup>2</sup>.

## 5- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط

يتعين على الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة حسب رحهم الحقيقي، أن يقدموا فضلا عن المعلومات المشار إليها في المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، تصريحاتهم بالتنازل أو بالتوقف عن النشاط إلى مفتش الضرائب المباشرة الذي يتبع له مكان وجود مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية- حسب الحالة- وذلك حسب الأشكال المحددة في المادة 152 وفي أجل 10 أيام، المقررة في المادة السابقة الذكر<sup>3</sup>.

وفي حالة التنازل عن النشاط أو توقفه كليا أو جزئيا، يؤسس الرسم المستحق فورا على رقم الأعمال أو الإيرادات التي لم تخضع بعد للرسم، بما في ذلك الديون المكتسبة وغير المحصلة<sup>4</sup>.

وفي حالة الوفاة يقدم ذوي حقوق المتوفى المعلومات الضرورية لإعداد الضريبة في أجل ستة (6) أشهر من تاريخ الوفاة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - بن أعمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجبائية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2007، ص14.

<sup>2</sup> - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص63.

<sup>3</sup> - المادة 196 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

<sup>4</sup> - محمد فتح الله، مرجع سابق، ص301 وأنظر أيضا المادة 229 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>5</sup> - المادة 196 الفقرة 6 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

## 6- وضع رقم التعريف الإحصائي

نص قانون المالية على وضع رقم التعريف الإحصائي، ويعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، فيجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يزاول نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا أن يشير إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطه<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني

## فحص التصريح الضريبي

نظرا لتزايد عدد المكلفين بالضريبة، وضعت إدارة الضرائب في عين المكان رقابة انتقائية للتصريحات، حيث تستمر في التحقق من أن كل المكلفين قد قدموا تصريحاتهم، وكل تصريح مبدئيا يمكن أن يكون محل رقابة<sup>2</sup>.

وعليه، عندما تستلم إدارة الضرائب تصريح بالدخل يمكنها إجراء رقابة أولية شكلية (فحص العنوان...)، ثم يمكنها فيما بعد إجراء رقابة مستندية على أساس الملفات التي بحوزتها أو العناصر التي تحصلت عليها<sup>3</sup>.

وتتمثل الرقابة الشكلية للتصريحات الضريبية في تحليل الوثائق المحررة من قبل المكلف بالضريبة بهدف تجنب الانحرافات وتوقف إجراء الفرض الضريبي، وهذه المرحلة لا يمكن أن تترجم بتعديل الأرقام المصرح بها<sup>4</sup>.

هذه الرقابة تغطي عمليا كل تدخلات المصلحة الخاصة بكشف وتصحيح الأخطاء المادية الجلية المكتشفة في التصريحات المقدمة، مهما يكن صنف الضريبة أو الرسم المستهدف<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - سهام كردودي، مرجع سابق، ص 64.

<sup>2</sup> - Jacques GrosClaude et Philippe Marchessou, op.cit., p96.

<sup>3</sup> - Céline Delavallée et autres, le contrôle fiscal (impôt sur le revenu), le particulier édition, paris, 2007, p04.

<sup>4</sup> - l'tifi Mohamed Habib, op.cit., p45.

<sup>5</sup> - Juris défi, Quand le fisc vous contrôle, édition d'organisation, 2<sup>e</sup> édition, paris, 2002 ,p 44.

وكلمة تحليل لا تعني الفحص النقدي للتصريح ولكن تعني ببساطة بأن المدقق يقتصر على فحص الوجود الشكلي لبعض المعلومات والمؤشرات التي يجب أن تتواجد في كل تصريح ضريبي، فالأمر يتعلق بالتأكد من هوية المكلف بالضريبة: بطاقة التعريف الوطنية، الرقم الجبائي، الوثائق الملحقة بالتصريح، توقيع المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني...

والرقابة الشكلية هي عملية اعتيادية يخضع لها كل تصريح، وتعتبر إجراء ضروري (تحضيري للرقابة المستندية)<sup>1</sup>.

والرقابة الشكلية تعني مجموع العمليات التي تقوم بها إدارة الضرائب على ملفات المكلفين بالضريبة، وهي إجراء مرن يخص جميع المكلفين بالضريبة (مؤسسات وأشخاص) ويسمح بتصحيح الأخطاء الشائعة (العادية)، وأولية هذا الفحص هي التعرف على المكلفين بالضريبة الذين لم يقوموا بإيداع تصريحاتهم لدى إدارة الضرائب وهم ملزمين بتقديمها، ويسمح الفحص المكتبي بتحديد الملفات التي ستكون محلا للتدقيق<sup>2</sup>.

وتغطي الرقابة الشكلية مجمل التدخلات التي تجر إلى تصحيح الأخطاء المادية والواضحة أو الجلية، المكتشفة في التصريحات، وكذا فحص هوية وعنوان المكلفين بالضريبة، والعناصر المختلفة، مثل تلك المتدخلة في مادة الضريبة على الدخل في تحديد الحاصل العائلي<sup>3</sup>.

وتقتصر هذه الرقابة على تصحيح الأخطاء المادية الواضحة والمكتشفة عند الاطلاع على التصريحات، وتهتم بالتحقق من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه وكذا عناصر الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، فهي تشكل عمل تحضير للرقابة المستندية (على الوثائق)<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - l'tifi Mohamed Habib, op.cit., p46.

<sup>2</sup> - p. Bonneval, A. Attia, B. Haon, contester ou réclamer face au fisc et à l'urssaf, maxima, paris, 1998, p24.

<sup>3</sup> - Jacques GrosClaude et Philippe Marchessou, op.cit., p 95.

<sup>4</sup> - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الجزء الأول، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 19 و 20

ولا يجوز لإدارة الضرائب أن تتجاوز الأخطاء المادية والحسابية البحتة وإلا عد ذلك تعديلا ينبغي إتباع الإجراءات القانونية اللازمة للقيام به<sup>1</sup>.

وهذا الشكل من الرقابة لا يتضمن أي بحث خارج التصريحات ولا يخص دقة المعطيات ولكن يخص الطريقة التي حددت بها هذه المعطيات على التصريحات المكتتبه، فهي منتظمة لبعض التصريحات وخصوص بالنسبة للضريبة على الدخل<sup>2</sup>.

ويجب أن تكون الأخطاء المادية أو المحاسبية مؤثرة، أما إذا كانت لا أهمية لها كالخطأ في التاريخ فإنه لا يعتد بها إذا ترتب عليها أثر قانوني<sup>3</sup>.

### المطلب الثاني

#### الرقابة المستندية

بعد القيام بعملية الرقابة الشكلية، والتي يتم من خلالها الفحص السطحي للتصريح الضريبي، وتصحيح الأخطاء البديهية يأتي دور الرقابة المستندية.

وهنا سنتطرق إلى الإطار العام للرقابة المستندية، وممارسة الرقابة المستندية.

### الفرع الأول

#### الإطار العام للرقابة المستندية

يضاف إلى الرقابة الشكلية رقابة مستندية *contrôle sur pièce*؛ والمتمثلة في الفحص النقدي والمستند لكل نقاط التصريح مع المعلومات التي تمتلكها إدارة الضرائب والمسجلة في ملف المكلف بالضريبة<sup>4</sup>، وهذه تعتبر تدقيقاً *vérification*<sup>5</sup> يجريه المفتش من مكتبه<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له، النسر الذهبي للطباعة، توزيع مكتبة شادي، مصر، الطبعة الأولى، 2006، ص 708.

<sup>2</sup> - *Juris défi, op.cit., p 44.*

<sup>3</sup> - زكريا محمد بيومي، مرجع سابق، ص 708.

<sup>4</sup> - *Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op.cit., p95.*

<sup>5</sup> - كلمة *vérification* يحبذ ترجمتها إلى اللغة العربية بالتدقيق أو الفحص أو المراجعة بدلا من كلمة تحقيق الواردة بقانون الإجراءات الجبائية في المواد 20، 20 مكرر 01، 20 مكرر 02، 21 وغيرها.

<sup>6</sup> - *Dominique ledouble, droit fiscale des entreprises, litec, paris, 1986, p158.*

هذه المعلومات يمكن أن تكون لها مصادر متعددة وتأتي أساسا من تصريحات المستخدمين أو الأشخاص الذين يدفعون تعويض أتعاب (محام...) مداخيل أموال منقولة، وفحص الملف الضريبي لا يتطلب تتسيق خاص من طرف المكلف بالضريبة؛ فطلبات معلومات أو توضيحات أو تديرات يمكن مع ذلك أن ترسل إليه، والنقائص المكتشفة من خلال الرقابة المستندية تعطي محلا للمراجعة الضريبية.<sup>1</sup>

وتلك المعلومات التي تملكها إدارة الضرائب هي المجموعة من قبلها في إطار حق الاطلاع، أو تنتج عن تصريحات الغير، وبمقاربتها مع تصريحات أو محاسبة مكلف بالضريبة تضمن أنها تخلو من النقائص.<sup>2</sup>

وتتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب المسيرة للملف الضريبي الخاص بالمكلف بالضريبة التابع لها، وذلك باطلاعها على التصريحات الموجهة لها من طرف المكلف بالضريبة ومقارنتها مع ما يوجد من معلومات بملفه الجبائي (المعلومات الواردة إلى إدارة الضرائب من المؤسسات البنكية أو من مصالح الجمارك أو من المكلفين...).<sup>3</sup>

وسنتناول في هذا المجال تعريف الرقابة المستندية، أهداف الرقابة المستندية، دور الرقابة المستندية.

### أولا: تعريف الرقابة المستندية

تعرف الرقابة المستندية بأنها: " تلك الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، ويتجلى دورها في مراقبة الوثائق والتي يجب أن تكون شاملة لما تتضمنه التصريحات المودعة لدى إدارة الضرائب، حيث تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المشكلة للملف الجبائي، وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، إذ تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات

<sup>1</sup>- Guy gest et Gilbert Tixier, manuel de droit fiscal, librairie générale de droit et de jurisprudence, paris.4eme édition,1986, p239.

<sup>2</sup>- l'tifi Mohamed Habib, op.cit., p 46.

<sup>3</sup>- كريبي زبيدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد07، 2005، ص14.



والبيانات والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة<sup>1</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجبائي منح المدقق سلطة القيام بتحليل وتدقيق تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح، ودراسة مدى ترابطها وانسجامها وتطور الذمة المالية لكل مكلف بالضريبة من سنة إلى أخرى<sup>2</sup>، وفي حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة للمدقق يستطيع أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف<sup>3</sup>.

### ثانياً: أهداف الرقابة المستندية

تهدف الرقابة المستندية إلى:

- \_ فحص التصريحات على مستوى المكتب دون التنقل إلى عين المكان.
- \_ قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلف بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تمتلكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية للمكلف.
- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى<sup>4</sup>.
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، أو تبريرات أو توضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساساً بالرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلاً متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - بولخوخ عيسى، مرجع سابق، ص 57.

<sup>2</sup> - كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 168 و 169.

<sup>3</sup> - العثماني مصطفى، مرجع سابق، ص 107.

<sup>4</sup> - كردودي سهام، مرجع سابق، ص 51.

<sup>5</sup> - بولخوخ عيسى، مرجع سابق، ص 58.

## ثالثاً: دور الرقابة المستندية

يتجلى دور الرقابة المستندية فيما يلي:

- التحقيق من جميع الأنشطة التي يمارسها المكلف.
- إجراء تحقيق دقيق وشامل لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين عن طريق القيام بمقارنات مع المستندات والمعلومات المتوفرة لديها.
- التأكد من صحة المعلومات ومعدلات الضريبة المطبقة عليها<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني

## أدوات الرقابة المستندية

تلعب الإدارة الضريبية دوراً بالغ الأهمية لكونها أداة الدولة في تنفيذ القوانين الضريبية وتطبيق السياسات المالية لها، فالسلطات الممنوحة لها تتمثل في جملة الحقوق والامتيازات التي تحوزها اتجاه المكلفين بالضريبة، والتي تعد السند القانوني الذي يعطي المشروعية لتصرفات أعوانها، ويوفر لهم الحماية أثناء أدائهم لمهامهم الرقابية<sup>2</sup>، وتتمثل في:

-حق الاطلاع.

\_ حق المعاينة والحجز.

## أولاً: حق الاطلاع

إن الرقابة الجبائية لا تتحقق إلا عن طريق الاطلاع على جميع الملفات والوثائق المتعلقة بنشاطات المكلف بالضريبة<sup>3</sup>، وفقاً لأحكام المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>4</sup>، حيث يعتبر حق الاطلاع الأصل العام في عمل الإدارة الجبائية لتحقيق أهدافها والحفاظ على

<sup>1</sup> - سارة بوراوي، مرجع سابق، ص 47.

<sup>2</sup> - فريجات إسماعيل، مرجع سابق، ص 3.

<sup>3</sup> - عبد الباسط علي جاسم، الضرائب على الدخل، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص 278.

<sup>4</sup> - المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية.

مصالح الدولة، إذ لا يمكن ممارسته إلا إزاء أشخاص محددين بالقانون بصدد وثائق ومستندات نوعية لكل منها<sup>1</sup>.

ولنكون صورة واضحة حول حق الاطلاع سنتناول مايلي:

تعريف حق الاطلاع وشروط صحته أولاً، ثم مجال ممارسة حق الاطلاع ثانياً.

### 1- تعريف حق الاطلاع وشروط صحته

سنتطرق في هذا العنصر إلى تعريف حق الاطلاع كإجراء قانوني، وشروط صحته التي يتوجب توفرها وإلا بطل إجراء الاطلاع.

#### أ- تعريف حق الاطلاع

لم يتطرق المشرع الجزائري إلى تعريف حق الاطلاع، بل اكتفى بالإشارة إليه في قانون الإجراءات الجبائية، ويمكن القول بأنه " وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة، فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق و المستندات الخاصة بالمكلف بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات الكافية لأداء المهمة على أكمل وجه"<sup>2</sup>.

ويعرف حق الاطلاع بأنه: " أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة ما هو مستخلص من دراسة الملفات"<sup>3</sup>.

ويسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، وبتصفح الوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعياً لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية<sup>4</sup>.

#### ب- شروط صحة حق الاطلاع

إن ممارسة حق الاطلاع من طرف الإدارة الضريبية ليس مطلقاً يمكن ممارسة كما نشاء، وإنما هو محدد بشروط أهمها:

<sup>1</sup> محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة الدكتوراه، جامعة عين الشمس، مصر، بدون تاريخ، ص 112.

<sup>2</sup> المادة 45 قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> محمدي فتح الله، مرجع سابق، ص 306.

<sup>4</sup> إلياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 34.

\_ أن يكون الهدف من الاطلاع معرفة العناصر الدقيقة والمنظمة ذات الفائدة في فرض الضريبة.

\_ أن يكون الأشخاص القائمين بالاطلاع من درجات معينة من أعوان الضرائب.

\_ أن يرسل إخطارا للمكلف بالضريبة يحدد فيه طبيعة التدخل حتى يتجنب أي تفسير خاطئ من جانب المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة.

\_ أن يكون الاطلاع في نفس موقع العمل، أي في المكان الفعلي الذي توجد فيه الوثائق والبيانات المطلوبة أي بمركز العمل، ويقصد بهذا الأخير المكاتب والمعامل، المصانع والأماكن التي يمارس فيها النشاط بشكل مؤقت مثل: ورشة البناء...

\_ أن يكون في أوقات العمل الطبيعية وليس في أوقات خارجة عنها<sup>1</sup>.

## 2- مكان ووقت ممارسة حق الاطلاع

خول المشرع الجبائي بموجب قانون الإجراءات الجبائية حق لإدارة الضرائب أثناء ممارستها لمهامها، وذلك بالاطلاع على دفاتر المكلف ووثائقه، وإذا اقتضت الضرورة يمكن أخذ نسخ الدفاتر من الغير (المؤسسات والإدارات العامة)، وذلك لجلب أقصى قدر من المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بدقة<sup>2</sup>.

وحسب القانون ذاته، فإن ممارسة هذا الحق يحفظ مصالح الخزينة العمومية، على أن تقيّد وتساعد كل الجهات المعنية بالاطلاع استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لأداء المهمة، وفي حالة الرفض أو إخفاء بعض العناصر والوثائق والمعلومات تسلط عليهم عقوبات<sup>3</sup>.

لذلك تم قصر حق الاطلاع على أشخاص معينين في إدارة الضرائب نفسها، فلا يجوز لغير الموظفين الفنيين - ذوي الاختصاص التقني - ممارسة هذا الحق لأن طبيعة عملهم تستوجب ذلك من جهة، ولتفادي إفشاء أسرار المكلف والتشهير به بغير داع من جهة أخرى،

<sup>1</sup> - غضيفي عبد الرزاق، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، جامعة بسكرة، 2014، ص 23.

<sup>2</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية، جامعة عنابة، 2014، ص 53.

<sup>3</sup> - إلياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 34.

وعلى هذا الأساس لا يمكن إجراء حق الاطلاع إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل<sup>1</sup>.

وحسب ما جاء في قوانين الضرائب، فإن حق الاطلاع محدد بوقت ومكان لا يجوز الخروج عنهما، وفي مايلي سيتم التطرق إلى مكان ووقت ممارسة حق الاطلاع.

#### أ- مكان ممارسة حق الاطلاع

الأصل العام أن حق الاطلاع يمارس على الوثائق المحاسبية والتحقيق فيها يكون في المكان الذي توجد فيه، وغالبا هو مقر المؤسسة أو المحل، حتى لا يحمل المكلف بالضريبة مشقة نقل تلك الوثائق و المستندات إلى مصلحة الضرائب، تقاديا لاحتمال إتلافها أو ضياعها، إذا ما تكدست مع غيرها، فضلا عن الحفاظ على استمرار عمل المكلف وعدم تضييع وقته في النقل إلى مقر عمل العون الجبائي<sup>2</sup>.

إن قصد المشرع بهذا الإجراء هو أن يتم حق الاطلاع والتحقيق أمام المكلف نفسه وتحت نظره، ضمانا لعامل الثقة وتقاديا لأي نزاع بينه وبين الأعوان المحققين عن فقدان بعض الوثائق أو حتى اتهامهم بالتزوير والتبديد أو التلفيق، إن تم نقلها وبقاؤها لدى المصلحة، وهو ما يمس بصورة مباشرة مصداقية الإدارة الجبائية.

إذ من المفترض دائما أن تقضي عمليات التحقيق والمراقبة إلى استدراك بعض الحقوق واكتشاف بعض المناورات التدلّيسية التي تستوجب تطبيق العقوبات المنصوص عليها قانونا<sup>3</sup>. وفي الأخير يمكننا استخلاص أن الاطلاع على الوثائق يتم بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة الجبائية، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف إدارة الضرائب<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - مشري راضية، إجراءات المتابعة في جريمة الغش الضريبي، ملتقى وطني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالمة، الجزائر، يومي 21 و 22 أفريل 2008، ص122.

<sup>2</sup> - وفاء الشيعاوي، جريمة التهريب الضريبي، قانون الأعمال، مذكرة ماجستير، جامعة عنابة، 2002، ص106.

<sup>3</sup> - مشري راضية، مرجع سابق، ص122.

<sup>4</sup> - المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية.

### ب- وقت ممارسة حق الاطلاع

يعد الوقت عاملاً مهماً في استعمال حق الاطلاع سواء كان ذلك بالنسبة للمكلف أو للإدارة الجبائية، ففي أي وقت يباشر هذا الحق؟ وهل يجوز مباشرته أيام العطل الرسمية العامة والخاصة؟.

كما يعتبر من بين القيود التي تخضع لها إدارة الضرائب وهي بصدد مباشرتها لحق الاطلاع، فقد ألزم المشرع الجبائي أن يكون هذا الحق محدد بمدة معينة، بمعنى أنه بعد انتهاء المدة المقررة لممارسة حق الاطلاع على الوثائق والمستندات ترد إلى صاحبها، أي لا يمكن لإدارة الضرائب الاحتفاظ بها<sup>1</sup>.

وعلى هذا الأساس حدد قانون الإجراءات الجبائية الأوقات القانونية لممارسة حق الرقابة على المؤسسات، ويكون ذلك خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها، مما يعني عدم جواز مباشرة هذا الحق خلال العطل الرسمية<sup>2</sup>، ولا في أيام العطل الخاصة بالمؤسسة نفسها، ولكن بالنظر إلى الواقع العملي قد يحدث وأن يصادف الموظف وهو يبحث ويحقق في المستندات والدفاتر الخاصة بأحد المكلفين حالة غش أو تهرب ضريبي تزامناً مع نهاية ساعات العمل القانونية مما يستوجب الاستمرار في عمله خشية ضياع أو تغيير ما يثبت غش المكلف، وهو ما يتعارض غالباً مع احترام أوقات العمل.

### 3- الضوابط والحالات التي يمنع فيها مباشرة حق الاطلاع

منح المشرع الجبائي للإدارة الضريبية حق الاطلاع و في المقابل أحاطها بمجموعة من الضوابط، كما حدد بعض الحالات التي تمنع فيها الإدارة من مباشرة حق الاطلاع.

#### أ- ضوابط ممارسة حق الاطلاع

حتى لا يتعسف العون المؤهل قانوناً في ممارسته لحق الاطلاع أحاط المشرع هذا الحق بعدة ضوابط نذكر منها:

- قصر حق الاطلاع على الموظفين الفنيين فقط برتبة مراقب على الأقل<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة، مرجع سابق، ص 43.

<sup>2</sup>- مخلوف فاطمة الزهراء، حق الاطلاع للإدارة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال و جبائية، عنابة، 2015، ص 10.

<sup>3</sup>- المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

- عدم نقل الملفات والوثائق من مكانها إلى مقر الإدارة الضريبية حتى لا يضيع على المكلف وقت العمل، ولا يجوز ذلك إلا استثناءا بطلب كتابي من المكلف في حالة وجود قوة قاهرة<sup>1</sup>.

- تحديد مهل الرقابة والاطلاع، تجنباً لإثقال عاتق المكلف بجولات الرقابة والاطلاع من جهة وعدم تعسف الإدارة في استعمال هذا الحق من جهة أخرى<sup>2</sup>.

- الالتزام بمبادئ الرقابة والاطلاع، فلا يجوز للموظف دخول محل راحة أو نوم المكلف باعتبار ذلك اعتداء على حرمة منزل.

- إعلام المكلف بعملية الاطلاع، وذلك لإعطاء المكلف الوقت الكافي لاستحضار كافة وثائقه ومستنداته، ويكون الأجل عادة 10 أيام كحد أدنى<sup>3</sup>.

- وجوب إجراء حق الاطلاع خلال ساعات العمل، والمحددة ب:

° من أول أكتوبر إلى غاية 30 سبتمبر من الساعة السادسة صباحا إلى الساعة السادسة مساء.

° من أول أبريل إلى غاية 30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحا إلى الساعة الثامنة مساء<sup>4</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن عملية الاطلاع والمراقبة تنتهي عند الثامنة مساء على الأكثر، مما يوحي بأن المؤسسات والمحلات التي تمارس أنشطة بعد هذا الوقت تكون في مأمن من عمليات المراقبة، بل وأكثر من ذلك يجد المتهرب من الضريبة نفسه محميا بقوة القانون من كل المضايقات الإدارية التي تتوقف إجباريا عند الساعة الثامنة مساء.

ونجد استثناءا وحيدا في هذه الحالة، حيث يسمح للعون الجبائي الدخول ليلا للمصانع والورشات ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة للرقابة، عندما تكون هذه المؤسسات

<sup>1</sup> - المادة 20 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - المادة 20 الفقرة 6 و المادة 20 مكرر الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - المادة 61 الفقرة 3 و المادة 21 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - فلكاوي مريم، خصوصية المتابعة الجزائرية للمخالفات الجبائية، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قلمة، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، ص 8 و 9، و أنظر أيضا المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية.

مفتوحة للجمهور، أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين والتجار أن مؤسساتهم في حالة نشاط<sup>1</sup>.

### ب- الحالات التي يمنع فيها مباشرة حق الاطلاع

حدد المشرع الضريبي عدة حالات يمنع فيها استعمال حق الاطلاع، نذكر منها:

#### الحالة الأولى:

إذا كان فحص الدفاتر والمستندات يتم في إحدى مصالح الضرائب، فلا يجوز للموظف الاستمرار في العمل بعد الساعات المحددة لنهاية الدوام، كما لا يجوز له بدء العمل قبل المواعيد المحددة لذلك، وهذا التزاما بالقوانين المنظمة للوظيفة العامة<sup>2</sup>.

#### الحالة الثانية:

إذا تمت عملية الفحص والمراقبة لدى المكلف أو في ورشاته ومخازنه، فلا يجوز له تجاوز الوقت المحدد قانونا بحجة التخوف على ضياع الدليل المادي في حالة اكتشافه<sup>3</sup>.

#### الحالة الثالثة:

لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الدخول إلى محلات الصناع والتجار والمكلفين بالضريبة الآخرين المنصوص عليهم في المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية، من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة إلا خلال ساعات النهار<sup>4</sup>.

#### الحالة الرابعة:

لا يمكن طلب ممارسة حق الاطلاع في أيام العطل، أما في الأيام الأخرى فإن حصص الاطلاع من طرف الأعوان داخل المستودعات حيث يقومون بالتحريات، لا يمكن أن تتجاوز 4 ساعات بالنسبة لكل يوم<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - مشري راضية، مرجع سابق، ص 121.

<sup>2</sup> - المادة 186 من القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية الصادر بموجب الأمر رقم 06 - 03 المؤرخ في 15 جويلية 2006، جريدة رسمية العدد 46.

<sup>3</sup> - مشري راضية، مرجع سابق، ص 121.

<sup>4</sup> - المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup> - المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية.



### الحالة الخامسة:

إن حق الاطلاع على الوثائق لدى المؤسسات الخاصة، يطبق على سجلات المحاسبة والأوراق الملحقة للسنة المالية الجارية، غير أن هذا الحق لا يمكن ممارسته إلا عند نهاية الثلاثة أشهر التي تسبق المراقبة<sup>1</sup>.

#### 4- مجال وإجراءات ممارسة حق الاطلاع

إن حق الاطلاع المخول للإدارة الضريبية، يتم وفقا لمجال معين، وهو محصور في جملة من الإجراءات، وقد حددت هذه الإجراءات في قانون الإجراءات الجبائية. وفيما يلي سنتناول على التوالي، مجال ممارسة حق الاطلاع، إجراءات حق الاطلاع.

##### أ- مجال ممارسة حق الاطلاع

الأصل العام أنه يجب على إدارة الضرائب تقديم طلب يهدف إلى الحصول على معلومات تخص المكلف بالضريبة، وفي بعض الحالات يقدم لها المعلومات دون طلب منها، وهذا يعني أن حق الاطلاع يمكن أن يكون تلقائيا، أو بناء على طلب من الإدارة. ويعتبر حق الاطلاع الممنوح للإدارة الضريبية انتهاكا وخرقا لواجب السر المهني، لذلك لا يمارس هذا الحق إلا في المؤسسات والهيئات التي نص عليها القانون، وفي ما يلي سنتناول بعضا منها:

##### \*الاطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية

يخضع لهذا الحق كل إدارات الدولة، بما فيها الولايات والبلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة<sup>2</sup>، ولا يمكن في أي حال من الأحوال لهذه الأخيرة أيا كان نوعها، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها<sup>3</sup>.

وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره<sup>4</sup> رقم 137751 الصادر بتاريخ 1998/09/28 عن وجه الاستئناف المأخوذ من خرق المادة 314 من قانون الضرائب

<sup>1</sup> - المادة 46 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - بوراوي سارة، مرجع سابق، ص32.

<sup>3</sup> - Lambert THierry, Contrôle Fiscale Principe et Pratique, Edition Economie, p38.

<sup>4</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 137751، الصادر بتاريخ 1998/09/28، كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 160.

المباشرة: حيث أنه فعلا يتعلق الأمر بمؤسسة وطنية وبالتالي لا يمكن تطبيق المادة 314 الخاصة بالمؤسسات الخاصة على المستأنف عليها و لكن المادة 309 من قانون الضرائب المباشرة تلزم المستأنف عليها بعدم التمسك بالسر المهني.

حيث أنه أخيرا وطبقا للمادة 314 من قانون الضرائب المباشرة في حالة ارتكاب مخالفة فإن الغرامة التهديدية يبدأ سريانها ابتداء من تاريخ المحضر المحرر لمعاينة الرفض وليس كما يصرح به قضاة الدرجة الأولى ابتداء من تاريخ تبليغ القرار المستأنف فهذا فإن الوجه مؤسس".  
غير أن المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي والمالي المتحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية لا يمكن بأي حال من الأحوال استعمالها لأغراض الرقابة الجبائية<sup>1</sup>.

### \*الاطلاع لدى مؤسسات الضمان الاجتماعي

نظرا لأهمية هذا القطاع في البناء الاجتماعي للسياسة الاقتصادية من جهة، وكذا صعوبة تحديد الأساس الضريبي للمهن الحرة ومنها الطبية وشبه الطبية من جهة أخرى، فقد أفرد المشرع الجبائي المادة الأولى من المواد المخصصة لحق الاطلاع لموضوع الضمان الاجتماعي<sup>2</sup>.

يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي الإعداد السنوي لكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبيب، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي وقعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية للمؤمن له<sup>3</sup>.

يجب أن تعد هذه الكشوف على نفقة هيئات الضمان الاجتماعي قبل 31 ديسمبر من كل سنة، ويخطر المدير الولائي بهذه الكشوف قبل أول أفريل من السنة الموالية، وبعد ذلك تقوم المصالح المختصة إقليميا باستغلال هذه الكشوف في تأسيس الوعاء الضريبي للمعنيين وإجراء عمليات الرقابة الجبائية اللازمة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 160.

<sup>2</sup> - العيد صالح، مرجع سابق، ص 64.

<sup>3</sup> - المادة 46 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - العيد صالح، مرجع سابق، ص 64.

### \*الاطلاع لدى الهيئات القضائية

يجب على السلطات القضائية أن تطلع إدارة الضرائب على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي، أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت دعوى مدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتقاء وجه الدعوى<sup>1</sup>.

هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره<sup>2</sup> رقم 009557 الصادر بتاريخ 20/05/2003 "وحيث أن المدعى عليها المستأنفة المديرية الولائية للضرائب تتمسك بالإنذار موضوع النزاع مثيرة دفعا يتمثل في أن تصريح المستأنف عليه الذي كان ناقصا هو الذي أدى إلى مراجعة الضريبة على ضوء المعلومات المتحصل عليها والمتعلقة بعدد القضايا التي تأسس فيها خلال سنة 1991 وكذلك الأمر بالنسبة لسنة 1994/1995 التي تطلبت في شأنها أيضا المذكرة رقم 995/353 المتعلقة بارتفاع الأسعار وتطور حجم المعاملات.

أما فيما يخص الخبرة المصادق عليها من طرف قضاة الدرجة الأولى تدفع المستأنفة أنها مبنية على مسائل تقديرية ولم يتمكن من معرفة عدد القضايا التي تأسس فيها المستأنف بصفة دقيقة ولا الاستناد على وصولات دفع الأتعاب غير الموجودة مما يجعل الخبرة المذكورة ناقصة...".

### \*الاطلاع لدى الهيئات المالية

أعطى المشرع الجبائي لموظفي الإدارة الجبائية الحق في الاطلاع لدى مختلف الهيئات المالية من البنوك ومؤسسات التأمين، حيث تلتزم هذه الأخيرة باطلاع الأعوان المحققين أثناء أداء مهامهم على كل الوثائق المطلوب الاطلاع عليها<sup>3</sup>. كما يجب على المؤسسات البنكية التي تصدر صكوكا بنكية لفائدة الغير ولحساب أشخاص غير موطنين في مقراتها ووكالاتها أن ترسل كشفا شهريا عن سندات الدفع إلى المديرية الولائية للضرائب<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 009557، الصادر بتاريخ 20/05/2003، كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 161.

<sup>3</sup> - مخلوف فاطمة الزهراء، مرجع سابق، ص 13.

<sup>4</sup> - بوشري عبد الغاني، مرجع سابق، ص 96 و 97.

## \*الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة

يلزم كل شخص يتمتع بصفة التاجر أن يطلع إدارة الضرائب بناء على طلب منها على الدفاتر التجارية والإجبارية، وكذا بالنسبة للشركات الجبائية والتي يجب أن تقدم جميع المعلومات المحتويات في سجلات تحويل الأسهم والالتزامات<sup>1</sup>.

كما ينبغي على جميع المصرفيين والمتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة، أن يقدموا لأعوان الضرائب عند الطلب كل الوثائق والدفاتر والمستندات المحاسبية وحسابات الزبائن ولا يحق لأعوان إدارة الضرائب عند ممارسة حق الاطلاع إلزام المصالح المصرفية تقديم بعض الملفات التي تتعلق بالسر المهني<sup>2</sup>.

هذا ما صدر عن مجلس الدولة في قراره رقم 025035 الصادر بتاريخ 2006/01/24: " حيث يتبين من الوثائق المرفقة بالملف أن التقييم الجبائي لسنوات 1994 إلى 1997 بعد ثبوت وجود نقص بين تصريحات الشركة ومقبوضاتها، وذلك بناء على معلومات تحصلت عليها إدارة الضرائب من بنك التنمية المحلية، البنك الجزائري الخارجي وبنك القرض الشعبي الجزائري.

حيث أن الشركة المستأنفة عليها لم تقدم أدلة تناقض النقائص التي لاحظتها إدارة الضرائب، باستثناء المبالغ المقبوضة والمفوترة لسنة 1994 والتي تم حذفها. حيث أن المحققين أخذوا بعين الاعتبار الاحتجاجات المبررة من طرف المستأنف عليها، وقاموا بتخفيض الضريبة المقبوضة المستحقة من 1.473.681.00 دج إلى 1.473.627.00 دج.

حيث يستخلص مما ذكر أعلاه، أن إعادة التقييم الضريبي جاء بناء على وثائق رسمية لم تناقضها المستأنف عليها، الأمر الذي يجعله جاء وفقا للقانون أي أحكام المادة 190<sup>3</sup> من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

حيث يتعين تبعا لذلك إلغاء القرار المستأنف الصادر في 2004/10/18 عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء قالمة وفصلا من جديد القضاء برفض الدعوى لعدم التأسيس".

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات مراقبة الضريبة، الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالمة، يومي 21 و22 أبريل 2008، ص 27.

<sup>2</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 025035، الصادر بتاريخ 2006/01/24، غير منشور.

<sup>3</sup> - المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

**\*الاطلاع لدى الغير**

يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بالوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل بحق الاطلاع<sup>1</sup>.

**ب- إجراءات حق الاطلاع**

إن حق الاطلاع يشمل عملية المراقبة والمراجعة، والتي تستوجب قبل الشروع فيها إعلام المكلف مسبقا عن طريق الإشعار بالتحقيق المضمون الوصول بالبريد المرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف، مع إمهاله مدة 10 أيام منذ استلام الإشعار لتحضير الوثائق المطلوبة، وتمتد هذه المدة إلى 15 يوما، إذا تعلق الأمر بمراجعة معمقة في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين والذي سنتطرق إليه في الفصل الثاني.

وإذا أفضت عملية الاطلاع إلى إعادة تقييم أسس الضريبة، مما ينتج استتراك الحقوق وتطبيق الغرامات، فإنه يجب إعلام المكلف بالأسس الجديدة قصد الردّ وإبداء ملاحظاته، ويمنح له أجل 40 يوما لهذا الغرض، إلا أن انقضاء هذه الفترة دون ردّ يعدّ قبولا ضمنيا من طرف المكلف، وتعتمد بذلك الأسس الجديدة نهائيا<sup>2</sup>.

وعند نهاية الإجراء تبلغ النتائج للمكلف بالضريبة سواء انتهت باعتماد أسس جديدة أو عدمه<sup>3</sup>، وتدل الإحصائيات المقدمة في هذا الشأن على حجم التهرب الضريبي<sup>4</sup>.

**ثانيا: حق المعاينة والحجز**

سنتناول في هذا العنصر حق المعاينة، حق الحجز.

**1- حق المعاينة**

في إطار مباشرة البحث عن المعلومات الجبائية والشك في وجود عمليات تدليسية وبغية التأكد من صحة المعلومات المصرح بها يرخّص المشرع الجبائي للإدارة الجبائية من خلال أعوانها المؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على

<sup>1</sup>-المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup>-مشري راضية، مرجع سابق، ص122.

<sup>3</sup>-المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup>-المادة 20 الفقرة 8 من قانون الإجراءات الجبائية.

كل المستندات والوثائق والدعائم المادية<sup>1</sup> وإجراء حجز للأشياء والوثائق لما توجد قرائن بأن المكلف بالضريبة تلمص من الضريبة مباشرة أفعال الشراء أو البيع دون فواتير، استعمال أو تحرير فواتير أو وثائق لا تتعلق بعمليات حقيقية، حذف أو إهمال كتابات صورية أو غير دقيقة<sup>2</sup>.

وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال وفقا لإجراءات منها ما يتعلق بالجانب القضائي، وأخرى تتعلق بالجانب الإداري ومنها ما يتعلق بكيفية التبليغ والتي سنتطرق إليها فيما يلي:

#### أ- الإجراءات القضائية

الأمر بهذه العملية مخول قانونا إلى رئيس المحكمة المختص إقليميا لذلك، فكان لزاما على الإدارة الجبائية من خلال مسؤولها المؤهل اللجوء إلى السلطة القضائية لاتخاذ القرار الملائم، وعليه، من خلال المواد القانونية يمكن وصف هذه الإجراءات كما يلي:

\* تقديم طلب الترخيص إلى السلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل قانونا لذلك، على أن يكون الطلب مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، بحيث تبرر بها المعاينة<sup>3</sup>، وتبين على وجه الخصوص البيانات التالية:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي ستنتم معاينتها.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عنها.

- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

\* تتم عملية المعاينة الإجرائية تحت سلطة القاضي ورقابته بما فيها:

- حجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية، ومن الأمثلة عن ذلك ممارسة نشاط غير مصرح به، أو إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع بدون فاتورة وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو استيادها، وكذا كل المناورات التي تهدف إلى تنظيم أسعار السلع من طرف المكلف بالضريبة الذي يتابع دفع ضرائبه.

<sup>1</sup> - إلياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 35.

<sup>2</sup> - أحمد فنيدس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 61.

<sup>3</sup> - المادة 34 قانون الإجراءات الجبائية.

- إرسال النسخ الأصلية لمحضر الجرد إلى القاضي الذي يرخص بالمعينة.<sup>1</sup>

\* يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية لمرافقة أعوان الإدارة الجبائية، ويعطي للأعوان المشاركين في هذه العملية كل التعليمات اللازمة.<sup>2</sup>

#### ب- الإجراءات الإدارية

بعد استصدار رخصة إجراء المعينة من طرف الإدارة الجبائية لدى السلطات القضائية يقوم أعوان هذه الإدارة بمشاركة ضابط الشرطة القضائية بإجراءات المعينة الميدانية<sup>3</sup> وفقا للشروط والكيفيات التالية:

من أجل ممارسة حقها في الرقابة الجبائية خاصة في حال وجود قرائن على ممارسة تدليسية فإن الإدارة الجبائية ترخص لأعوانها الذين لهم رتبة مفتش على الأقل والمؤهلين قانونيا للقيام بهذه الإجراءات لكشف التصرفات التدليسية. ويكون توقيت هذه العملية حصريا حيث لا يمكن أن تتم عمليات المعينة قبل الساعة السادسة صباحا، ولا بعد الثامنة مساء<sup>4</sup>.

#### ج- التبليغ بإجراء المعينة

يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعينة في عين المكان<sup>5</sup>، وحين إجراءها إلى الشخص المعني أو ممثله، أو إلى شاغل الأماكن، الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على محضر<sup>6</sup>.

في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن، يبلغ الأمر بعد إجراء المعينة، برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام<sup>7</sup>.

<sup>1</sup>-المادة 35 قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup>-العبد صالح، مرجع سابق، ص 58 و 59.

<sup>3</sup>-المادة 35 الفقرة 4 قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup>-المادة 37 الفقرة 5 قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup>-الأمر الذي يشكل غموض في هذه الحالة، هو تحديد طبيعة الأمر هل هو قضائي أم إداري وهل يصدر في مواجهة المكلف بالضريبة عن طريق دعوى استعجالية أم بمجرد أمر في غيابه ودون علمه.

<sup>6</sup>-المادة 37 الفقرة 1 قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>7</sup>-المادة 37 الفقرة 2 قانون الإجراءات الجبائية.

وفي حالة غياب أي شخص عن الأماكن، يطلب من ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية<sup>1</sup>. وفي حالة استحالة طلب الشاهدين، يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي<sup>2</sup>.

#### د- انتهاء إجراء المعاينة

يتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر يسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة، يتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص:

- تعريف الأشخاص الذين أجروا المعاينة.
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني أو ممثله أو كل شاغل، الشهود).
- تاريخ وساعة التدخل.
- جرد المستندات الأشياء والوثائق المحجوزة<sup>3</sup>.

إذا كانت عملية الجرد في عين المكان تعترضها صعوبات، يتم تشميع وختم المستندات والوثائق المحجوزة، وتسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثله، وترسل النسخ الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة<sup>4</sup>.

#### 2- حق الحجز

يعتبر الحجز نتيجة محتملة للمعاينة، وهذا هو السبب الذي جعل المفهومين مترابطين، وهما من إجراءات التحقيق في المادة الجزائية والتي تعود إلى قاضي التحقيق، والغاية الأساسية للحجز هي تجسيد الوثائق اليقينية وتجنب تلف الأدلة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> يحيى محيوت، قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2006، ص17.

<sup>2</sup> المادة 37 الفقرة 4 قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> قتال عبد العزيز، مرجع سابق، ص48.

<sup>4</sup> فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص139.

<sup>5</sup> أحمد فنيدس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص61.



## أ- الأعدان المؤهلين لإجراء عملية الحجز

إن جميع أعدان إدارة الضرائب المفوضين و المحلفين قانوناً، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين و الأنظمة المتعلقة بالتشريع الجبائي، ويكونون مؤهلين لتحرير محاضر الحجز<sup>1</sup>، ونذكر منهم على سبيل الحصر:

\_ أعدان الجمارك وبصفة عامة جميع مستخدمي إدارة المالية.

\_ الإدارة البلدية أو أعوانها.

\_ المندوبون الغائبون وأعدان الشرطة البلدية<sup>2</sup>.

\_ أعدان الشرطة والأعدان البلديون المؤهلون لهذا الغرض فيما يخص المخالفات في مادة الرسم الصحي على اللحوم.

## ب- محضر الحجز

إن عمليات الحجز المعهود بها لإدارة الضرائب، تثبت في محاضر بناء على طلب من المدير العام للضرائب، وتؤكد تحت طائلة البطلان أمام القاضي خلال الثلاثة أيام الأولى من تاريخها<sup>3</sup>.

ويمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد، وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القاضي إلى أن يثبت العكس، وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن فيها بالتزوير<sup>4</sup>.

وفي الأخير يتوجب علينا الإشارة إلى أن محاضر الحجز لا بد أن تتضمن البيانات التي نص عليها القانون الجبائي بشتى أنواعه، والتي تتمثل في:

- تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه، ونوع المخالفة.

- وفي حالة الحجز التصريح الذي قدم في هذا الشأن إلى المتهم.

<sup>1</sup> - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 153 و 154.

<sup>2</sup> - المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة الصادر بموجب الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09/12/1976، المعدل والمتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2016.

<sup>3</sup> - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 151.

<sup>4</sup> - المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة.

- اسم وصفة ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر.
- الشخص المكلف بالمتابعات.
- نوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية.
- مكان تحرير المحاضر وساعة اختتامها<sup>1</sup>.

### ج- إجراءات الحجز

يتبع العون المكلف بإجراء عملية الحجز عدة إجراءات محددة وفقا للأنظمة الجبائية، وتتمثل على وجه الخصوص فيما يلي:

- إرسال تنبيه بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب التحصيل الجبري.
- يجوز للعون المكلف بإجراء الحجز أن ينفذ إجراءات هذا الأخير بعد يوم من تبليغ التنبيه.

- أنه في حالة الحجز فإن مصاريف الحراسة للمنقولات المحجوزة يحدد من طرف الإدارة الجبائية تبعا للتعريفات المحددة بقرار من وزير المالية.

- وأنه إذا أوكلت الحراسة إلى محشر عمومي أو محلات عامة تمارس تعريفات خاصة للمصاريف، فإن هذه الأخير هي التي يتم تطبيقها.

- أنه بعد تحديد المصاريف القضائية للحراسة فإنها تحمل على عاتق المكلفين بالضريبة وكذلك المصاريف والتكاليف الملحق بها.

- وإثر الانتهاء من عملية الحجز يتم تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة ويجب أن يتضمن على وجه الخصوص ما يلي:

- ° تعريف الأشخاص الذين أجروا الحجز.
- ° تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية الحجز وصفاتهم.
- ° تاريخ وساعة التدخل.
- ° جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.

<sup>1</sup>-المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة.

° ذكر حضور الشخص المتابع من عدمه.

- وأنه في حالة وجود اعتراضات للأعوان المباشرين لعملية الحجز، يتم تشميع وختم المستندات والوثائق المحجوزة بعين المكان.

ولقد سبق وأن ذكرنا أن عملية المتابعة والحجز تتم على يد الأعوان المعتمدين قانوناً، وعند الاقتضاء يمكن الاستناد إلى المحضرين القضائيين.

وبعد الانتهاء من عملية الحجز تأتي إجراءات أخرى لاحقة وفقاً للقوانين الجبائية وكذلك قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث

#### سير الرقابة المستندية

تهتم الرقابة المستندية، بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتتبه بمقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الضريبي للمكلف الذي بحوزة الإدارة،<sup>2</sup> وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات.<sup>3</sup>

فالمراقب يقوم بتحليل ودراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة للوصول لاكتشاف الأخطاء المرتكبة،<sup>4</sup> وفي حالة وجود بعض الغموض بإمكانه طلب توضيحات من المكلف بالضريبة، وفي حالة رفض المكلف بالضريبة للطلب يعيد المراقب كتابة طلب آخر يوضح فيه النقاط التي يراها ضرورية للحصول على تبييرات وتوضيحات، والهدف من الرقابة المستندية هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في تصريحاتهم، كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوعاً للرقابة المعقدة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 157 و 158.

<sup>2</sup> - كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 168.

<sup>3</sup> - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op.cit., p96.

<sup>4</sup> - كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 168.

<sup>5</sup> - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op.cit., p96.

ويجب لفت الانتباه إلى أن الرقابة المستندية تبقى رقابة بسيطة، فهي فحص أولي للتصريحات والذي يجب أن يكون متميزا عن المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني

#### نتائج الرقابة الجبائية الداخلية

إذا تأكدت الإدارة الضريبية من صحة ما جاء في التصريح من بيانات ومعلومات فتقوم بفرض الضريبة على أساس ما جاء فيها، أما في حالة عدم اقتناع الإدارة الضريبية بالحسابات المقدمة من قبل المكلفين، تقوم الإدارة الضريبية بطلب توضيح أو تبرير عن كل ما هو غامض في تصريح المكلفين، وإذا لم تتأكد من صحة جميع البيانات و المعلومات التي تضمنها التصريح، وكانت توضيحات المكلف و تبريراته ناقصة أو غير صحيحة، تقوم الإدارة الضريبية بإجراء التقويم عليه وفقا لأحكام القانون.<sup>2</sup>

وفي حالة شك الإدارة بوجود تهرب أو غش ضريبي، ولاحظت أن المكلف بالضريبة قد مارس طرق تدليسية للتملص من الضريبة فإنها تحيله إلى الرقابة الخارجية.

#### المطلب الأول

##### طلب التوضيح أو التبرير.

إن هذا الحق الذي تتمتع به الإدارة الضريبية هو عبارة عن الحق في الاستعلام بالإيضاحات و التبريرات لبيانات أو مستندات معينة تراها الإدارة ضرورية لعملية تقدير الوعاء الضريبي.<sup>3</sup>

ففي إجراء حق الاطلاع الإدارة تتصل بالغير للحصول على معلومات عن المكلف بالضريبة، وعلى العكس في طلب التوضيح أو التبرير فهي تتصل مباشرة بالمكلف بالضريبة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - l'tifi Mohamed Habib, op.cit., p 46.

<sup>2</sup> - عبد الباسط علي جاسم، مرجع سابق، ص 279 و 280.

<sup>3</sup> - أحمد فنيدس، الرقابة الضريبية المكتنية، مرجع سابق، ص 8.

<sup>4</sup> - أحمد فنيدس، إجراءات مراقبة الضريبة في الجزائر، مرجع سابق، ص 28.

وتجدر الإشارة أن طلبات التوضيح أو التبرير تلتمسها الإدارة الضريبية لرفع الشك عن الغموض الوارد في أي نقطة واردة في التصريح<sup>1</sup>.

كما يمارس طلب التوضيح أو التبرير ضمن مجال محدود، ووفق إجراءات معينة وهذا ما نحن بصدد دراسته فيما يأتي:

### الفرع الأول

#### مجال استعمال طلب التوضيح أو التبرير

إن طلبات التوضيح والتبرير لها مجال محدود، حيث لا يمكن تصورهما إلا في نطاق تأسيس الضريبة على الدخل، ويطبق هذا الإجراء على ضريبة الثروة حيث يمكن للإدارة أن تطلب من المكلف توضيحات كما يمكنها أن تطلب تبرير عن الإرث<sup>2</sup>.

ومع تشابك العمليات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة، أصبح هذا الحق يمارس على مستوى وطني كما يمكن أن يمارس على مستوى دولي يمتد إلى أنشطة المكلفين في خارج الحدود<sup>3</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن طلبات التوضيح أو التبرير لا يمكن أن تخص إلا ما ورد في تصريحات الدخل المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة.

وفيما يلي سنوضح أكثر طلبات التوضيح والتي تساعد إدارة الضرائب على إزالة اللبس والغموض من جهة، ومن جهة أخرى طلبات التبرير والتي يثبت من خلالها رجل الإدارة حسن نية المكلف وقيم الدليل على غياب أية نية للتهرب من الضريبة.

#### أولاً: طلب التوضيح

أعطى المشرع الحق للإدارة الجبائية في طلب التوضيحات حول النقاط المبهمة في التصريحات المكتتبه من المكلف، ويمكنها كذلك طلب التوضيحات فيما يخص النقاط التي ترى فيها عدم التجانس أو وجود اختلال كبير بين التصريحات السنة الجديدة والسنوات السابقة لها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2016، ص26.

<sup>2</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات مراقبة الضريبة، مرجع سابق، ص28.

<sup>3</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة، مرجع سابق، ص51.

<sup>4</sup> - كردودي سهام، مرجع سابق، ص60.

والملاحظ حول طلبات التوضيح أنها لا تحتوي إلا على الشرح والتفسير من طرف المكلف بالضريبة دون اشتراط أي مبررات أو مستندات، وتمكن هذه التوضيحات موظف الإدارة الجبائية من فحص ملف المكلف بالضريبة بتبيان بعض التناقضات التي قد تظهر في التصريحات أو الوثائق المودعة من أجل استرداد مبلغ من المال، الأصل العام في هذه التوضيحات أنها تكون كتابية، واستثناءً يمكن أن تكون شفوية<sup>1</sup>.

### 1- طلب التوضيح الشفوي

حيث يمكن للمفتش توجيه طلب شفوي للمكلف يطلب منه الحضور إلى مكتبه لاستيضاح عن شيء محدد غير واضح في تصريحه، وفي حالة رفض هذا الأخير الإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، على المفتش أن يعيد طلبه كتابياً<sup>2</sup>، كما يستمع المفتش للمعنيين إذا طلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية<sup>3</sup>.

### 2- طلب التوضيح الكتابي

الأصل العام أن تكون التوضيحات كتابية، وهي عبارة عن قالب معين يحتوي على أسئلة شاملة و تفصيلية، حول نقاط محددة والتي تشكل غموضاً للإدارة، ويجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات وتوجهها للمكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا تقل عن ثلاثين (30) يوماً<sup>4</sup>.

### ثانياً: طلب التبرير

منح المشرع الجبائي الإدارة الضريبية الحق في أن تطلب من المكلف بالضريبة تبرير بعض المداخل غير المعللة، وهذا لما تؤسس بأن تكون له مداخل معتبرة عن تلك المصرح بها، كما يمكنها أيضاً أن تطلب من المكلف بالضريبة تقديم تبرير لوضعيته ولحالته العائلية والأعباء التي حذفها من دخله الإجمالي أو التي تفتح حق تخفيض الضريبة، والعناصر

<sup>1</sup> - أحمد فنيدس، إجراءات الرقابة، مرجع سابق، ص 53.

<sup>2</sup> - العيد صالح، مرجع سابق، ص 37 و 38.

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

<sup>4</sup> - المادة 19 الفقرة 1 و 5 قانون الإجراءات الجبائية.

المستعملة كأساس مداخله العقارية، أو لما يتواجد لدى الإدارة الجبائية عناصر تثبت أن المكلف بالضريبة يمتلك مداخل أعلى من تلك التي صرح بها<sup>1</sup>.

والملاحظ أن حق الإدارة في طلب التبرير يتعلق بإثبات دقة وسلامة ما صرح به المكلف بالضريبة، وذلك فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك المصرح عنها، وعليه، تتمتع الإدارة بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار، لكن باستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات تدليس<sup>2</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن طلبات التبرير تكون كتابية، ويجب أن تبين بوضوح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التبريرات وتوجيهها للمكلف بالضريبة المعني بالرقابة للإجابة عليها، وفي حالة الرد بمبررات غير كافية فإن إدارة الضرائب تستطيع أن تطلب من المكلف بالضريبة مرة أخرى بأن يحدد إجابته بالقدر الكافي وأن يوافيها بمبررات كافية خلال مدة لا تقل عن ثلاثين (30) يوماً، وفي حالة التأخر عن الرد فإن إدارة الضرائب تقوم بتأسيس الضريبة على أساس تقديراتها هي وفقاً للمظاهر الخارجية<sup>3</sup>.

## الفرع الثاني

### إجراءات طلب التوضيح أو التبرير

يجب أن تحدد طلبات التوضيح أو التبرير بوضوح النقاط التي تخصها وتضمن للمكلف بالضريبة أجل لتقديم إجابته، ويجب على الإدارة احترام بعض قواعد المحتوى والشكل، ويمنح للمكلف أجل لتقديم إجابته.

### أولاً: تقديم الطلب

تكون طلبات التوضيح والتبرير خلال أجل الاسترداد، والتي يجب أن يتم إعلانها عن طريق رسالة موصى عليها، ويجب على الإدارة أن تترك أجل للمكلف بالإجابة، وتعلم هذا

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة، مرجع سابق، ص 54 و 55.

<sup>2</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، لسنة 2016، ص 26.

<sup>3</sup> - المادة 19 الفقرة 1 و 4 قانون الإجراءات الجبائية.

الأخير أن عدم الإجابة يؤدي إلى الفرض المباشر للضريبة، والطلبات يجب أن تكون دقيقة، بشكل كافي حتى تسمح للمكلف بتقديم إجابة مقنعة<sup>1</sup>.

### ثانياً: إجابة المكلف

إن طلبات التوضيح أو التبرير تجبر المكلف بالضريبة على الإجابة تحت طائلة الفرض التلقائي، والإجابة يجب أن تكون مدعمة بما فيه الكفاية وترسل إلى إدارة الضرائب في الآجال الممنوحة، فعدم إجابة المكلف بالضريبة على هذه الطلبات في الأجل من شأنه أن يؤدي إلى عرقلة السير العادي لعمليات الرقابة ويؤدي أيضاً هذا الفعل إلى عدم تبادل النقاش مع الإدارة الضريبية، ففي هذه الحالة تضطر إدارة الضرائب إلى الفرض التلقائي للضريبة، وعليه فإنه من المهم معرفة الآجل الممنوح للمكلف بالضريبة للإجابة، وفحص ما إذا كانت إجابته ملائمة<sup>2</sup>، وهذا ما سنتطرق إليه فيما يلي:

#### 1-أجل الإجابة

منح المشرع للمكلف بالضريبة أجلاً لتقديم إجابته على طلبات إدارة الضرائب، ولا يمكن أن يقل عن ثلاثين (30) يوماً، كما يمكنه أن يطلب أجل إضافي وتكون للإدارة السلطة التقديرية في الموافقة أو الرفض، ويجب أن تكون الإجابة كتابية، وإذا رأت الإدارة أن إجابته غير كافية يمكنها أن تمنحه أجل إضافي لاستكمالها<sup>3</sup>.

وحتى لا يحرم المكلف بالضريبة من حقه في المناقشة وإبداء رأيه وملاحظاته يتوجب عليه تقديم إجابته في الأجل المقرر قانوناً بالرغم من قصره<sup>4</sup>.

#### 2-الإجابة المناسبة:

يجب على المكلف بالضريبة المعني بالرقابة تقديم توضيحات مفصلة، ذلك لتجنب الفرض المباشر للضريبة، كما يمكن للمكلف أن لا يجيب أو أن يجيب بطريقة غير كافية،

<sup>1</sup> - بوراوي سارة، مرجع سابق، ص46.

<sup>2</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة، مرجع سابق، ص57.

<sup>3</sup> - بوراوي سارة، مرجع سابق، ص47.

<sup>4</sup> - L'tifi Mohamed Habib, op.cit., p73.



بحيث أن عدم الإجابة هي حالة فعلية لا تخلق صعوبات وعراقيل في التقدير، ونفس الشيء فيما يتعلق بالإجابة المتأخرة أو الشفوية أو الغير الكافية التي تعادل عدم الإجابة<sup>1</sup>.

ويمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، وقبل ذلك عليه أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المراد القيام به، على أن يوضح بدقة الأسباب التي دعت إلى إعادة التقويم، ويستدعي المكلف المعني لتقديم قبوله أو ملاحظاته في أجل ثلاثين 30 يوماً، وفي حالة انقضاء المدة دون أي رد يقوم المفتش بتحديد أساس فرض الضريبة، مع الأخذ بعين الاعتبار حق المعني في الاعتراض بعد إصدار جدول التسوية<sup>2</sup>.

وفي المقابل إذا قدم المكلف بالضريبة المعني بناء على طلب المفتش محاسبة دقيقة من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها، فإنه لا يمكن تصحيحها إلا تبعاً للإجراء الحضور<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>-Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op.cit.,p111.

<sup>2</sup>- المادة 19 الفقرة 5 قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup>- المادة 19 الفقرة 7 قانون الإجراءات الجبائية.

## المطلب الثاني

## إعادة التقييم أو إطلاق الرقابة الخارجية

تنتهي عملية الرقابة الداخلية إما بتأكيد صحة التصريحات المراقبة وبالتالي تفرض الضريبة من واقع تلك التصريحات ولا مجال لإعادة التقييم، وإما بإعادة التقييم في حالة التأكد من عدم صحة التصريح، أو بإطلاق الرقابة الخارجية في حالة الشك بوجود غش أو تهرب ضريبي.

## الفرع الأول

## إعادة التقييم

لا يجوز لإدارة الضرائب إعادة تقييم الضريبة الذي تم بناء على تصريح المكلف بالضريبة لمجرد شك عون إدارة الضرائب في مدى صحة هذا التصريح، وإنما يجب لإجراء هذا التعديل بالألا يتم إلا من واقع البيانات والمستندات المؤيدة له، أو على أساس ما يتوافر لإدارة الضرائب من مستندات تثبت عدم مطابقة التصريح الضريبي للحقيقة.<sup>1</sup>

ولقد أوجب القانون الضريبي على الإدارة الضريبية أن تخطر المكلف بالضريبة بما تدخله على تصريحه من تصحيح أو تعديل، وأن تدعوه إلى موافاتها بملاحظاته على ذلك التصحيح أو التعديل في مواعيد معينة، عساها أن تقتنع بسلامة وجهة نظره فتراجع نفسها بنفسها.<sup>2</sup>

وفي نهاية الرقابة، إذا لم يكتشف المدقق أية نقائص يرسل إلى المكلف بالضريبة إشعار بغياب إعادة التقييم، هذه الوضعية ليست الأكثر شيوعاً والمدقق عموماً ليس له جزاءات، حتى اتجاه المكلفين بالضريبة الأكثر عفة، حيث تكتشف بعض الأخطاء الطفيفة المرتكبة عن حسن

<sup>1</sup> - نشأت إدوارد ناشد، نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008، ص 205.

<sup>2</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة ماجستير، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية، جامعة قلمة، 2006، ص 37.

نية، والمكلفين بالضريبة ليسوا جميعاً طاهرين، فالنهاية الأكثر شيوعاً هي إرسال إشعار بإعادة التقييم والذي يتطلب إجابة من قبل المكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

ويتعلق الأمر بإجراء شكلي، يمنح ضمانات للمكلف بالضريبة، يسمى إجراء إعادة التقييم الوجيهي<sup>2</sup>؛ ويستعمل عندما ترسل إدارة الضرائب إلى المكلف بالضريبة إشعار بإعادة التقييم بعد إجراء رقابة مستندية أو بعد تدقيق في المحاسبة، وعلى العكس، إدارة الضرائب ليست ملزمة باحترامها عندما تضع موضع تنفيذ إجراءات الفرض التلقائي.<sup>3</sup>

وعليه يمكن أن تسمح الرقابة الضريبية باكتشاف إغفالات أو نقائص أو إخفاءات مرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، والحقوق الإضافية الواجبة الدفع والمحتمل أن ترافق بجزاءات، لا يمكن المطالبة بها مبدئياً إلا بعد نهاية إجراء إعادة التقييم، فإذا كان المكلف بالضريبة قد امتثل إلى التزاماته الضريبية وخاصة التصريحية والتي تتطابق به، تستعمل الإدارة إجراء إعادة التقييم الوجيهي، وفي المقابل إذا لم يحترم المكلف بالضريبة التزاماته التصريحية أو في حالة معارضته للرقابة الضريبية تستعمل إجراء الفرض التلقائي والذي يؤدي إلى فقدان المكلف المعني للضمانات المرتبطة بسير الإجراء الوجيهي و يحمل عبء الإثبات.<sup>4</sup>

وعليه فإجراءات إعادة التقييم هي على العموم وجاهية، ويدعى المكلف بالضريبة إلى تقديم ملاحظاته حول إعادة التقييم الضريبي المقترح من قبل إدارة الضرائب، غير أنه يمكن أن تكون إجراءات إعادة التقييم الضريبي أحادية لما تستهدف معاقبة المكلف بالضريبة الذي تخلف عن القيام بواجباته الضريبية، وفي جميع الحالات لا يمكن أن يباشر تصرف الإدارة إلا بالنسبة للضرائب التي لم ينقضي أجل تقادمها.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - Maurice cozian, pricis de fiscalité des entreprises, litec, paris, 20<sup>e</sup> édition, 1996, p 568.

<sup>2</sup> - كلمة متعارض *contradictoire* الواردة ضمن عنوان القسم الأول من الباب الثالث من قانون الإجراءات الجبائية في غير محلها ويستحسن استبدالها بكلمة وجاهي أو حضوري.

<sup>3</sup> - Maurice cozian, op cit, p 568.

<sup>4</sup> - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op.cit., p143.

<sup>5</sup> - Pierre Bel trame, la fiscalité en France, hachette, Paris, 6<sup>e</sup> édition, 1998, p 142.

## أولاً: إعادة التقييم الجاهي (الثاني)

إعادة التقييم الجاهي هو ذلك الإجراء الذي لا يمكن خلاله إجراء الرفع الضريبي إلا إذا وضع المكلف بالضريبة في وضعية تسمح له بتقديم ملاحظاته،<sup>1</sup> ويطبق في حالة الضرائب التصريحية والتي هي أكثر عدداً وأكثر أهمية، وغير مطبق في حالة الضرائب غير التصريحية، وفي المقابل، هذا الإجراء يستبعد في حالة الإجراء التلقائي كعقاب.<sup>2</sup>

ويعتبر إجراء إعادة التقييم الجاهي الذي تتخذه الإدارة الجبائية لفرض الضريبة، من إجراءات القانون العام، إذ يجوز لها تطبيقه على كافة الضرائب، ويعد مبدأ الجاهة من أهم الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، على اعتبار أنها الوسيلة لدى المكلف بالضريبة التي تخوله الحق في إبداء ملاحظاته عن مصادر دخله والضريبة الواجبة الفرض عليه للإدارة الجبائية.<sup>3</sup>

ويطبق إجراء إعادة التقييم الجاهي، بعد إجراء رقابة مستندية على تصريحات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، وفي هذه الحالة فإن المدقق ملزم بإرسال نسخة من نتائج عملية الرقابة إلى المكلف بالضريبة، مبيناً له فيها التجاوزات المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة التأسيس، كما أنه لا يمكن البدء في عملية التقييم الجاهي إلا بعد إخطار المكلف بالضريبة وإشراكه في العملية.<sup>4</sup>

وعليه، لما تكتشف إدارة الضرائب انطلافاً من المعلومات التي بحوزتها، نقص، عدم دقة، إهمال، إخفاء للعناصر المستعملة كأساس لحساب الضرائب، الحقوق، الرسوم، إتاوات، تباشر إجراء إعادة التقييم الجاهي، إنه الإجراء المطبق بشكل عام والذي لا يستبعد إلا في حالات محددة قانوناً.<sup>5</sup>

<sup>1</sup>- Juris Défi, op.cit., p100.

<sup>2</sup>- Pierre Bel trame, op. cit., p 143.

<sup>3</sup>- عبيدات إبراهيم، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، 2004-2007، ص 30 و 31.

<sup>4</sup>- برينش أنيس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال وجباية، جامعة عنابة، 2015، ص 30 و 31.

<sup>5</sup>- Eric Péchillon le contrôle fiscal des particuliers(déroulement des opérations et recours), l'harmattan, paris, 2003, p 47.

وتجدر الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة له الحق بالردّ على نتائج إعادة التقييم الوجيه، سواء بقبول التصحيحات التي قامت بها إدارة الضرائب أو برفضها، ويكون ذلك وفق آجال محددة قانوناً، وهذا ما سنتطرق له بالتفصيل في المطلب الأول من المبحث الثاني في الفصل الثاني بالتفصيل.

### ثانياً: الفرض التلقائي (الأحادي)

يعتبر التقدير التلقائي السبب الرئيسي لكثرة المنازعات الضريبية التي تقوم بين طرفي العلاقة الضريبية والتي يبدأ بها المكلف بالضريبة متخذاً من هذه المنازعة الدرع الواقي له، وفي نفس الوقت وسيلة هجوم على إدارة الضرائب معتقداً بأنها لمّا حُول لها القانون استعمال هذا النوع من التقدير أن فيه إجحاف للمكلف بالضريبة، وأنه يتم بطريقة عشوائية جزافية تعسفية دون ضوابط أو حدود أو قيود مما يؤثر على العلاقة بين الطرفين.<sup>1</sup>

إن المكلف بالضريبة ملزم باحترام الالتزامات القانونية المفروضة عليه، وأهم التزام أورده المشرع في قانون الإجراءات الجبائية هو إيداع التصريحات الجبائية مدعمة بالأدلة والحجج التي تثبت صحة المعطيات الواردة فيها، بالإضافة إلى تسهيل مهمة الإدارة الجبائية في التحقيق ورقابة هذه المعطيات والتأكد من مدى صحتها.<sup>2</sup>

ولكن عدم التقيد بهذه الالتزامات ينعكس سلباً على المكلف بالضريبة، والإخلال بها يعتبر مبرر كاف لإعطاء الإدارة الجبائية الحق في اللجوء إلى الإجراءات التلقائية أو الأحادية لتحديد أسس الضريبة، أي أنها تقوم بتسوية جبائية وفق إجراءات غير وجاهية.<sup>3</sup>

## الفرع الثاني

### إطلاق الرقابة الخارجية

إذا راود الإدارة الجبائية الشك في أن ما قدمه المكلف بالضريبة من معلومات وبيانات المدرجة في تصريحاته غير صحيحة، فإنها تحاول التأكد من أن المكلف قد مارس طرق تدليسية للتملص من الضريبة الواجبة الأداء، وتثبت بذلك محاولة الغش أو التهرب الضريبي،

<sup>1</sup> - نشأت إدوارد ناشد، مرجع سابق، ص 379.

<sup>2</sup> - برينش أنيس، مرجع سابق، ص 42 و 43.

<sup>3</sup> - بوراوي سارة، مرجع سابق، ص 70 و 71.

وبالتالي تحيل المكلف بالضريبة سواء كان شخص معنوي أو طبيعي إلى الرقابة الخارجية، وهذا ما سيتم دراسته في الفصل الثاني.

مما تقدم نستنتج أن الرقابة الداخلية أداة في يد الإدارة الجبائية تعتمد على التصريحات من طرف المكلفين من أجل كشف الغش والمخالفات المرتكبة، كما تسمح أيضا بتحقيق مبدأ المساواة بين الخاضعين للضريبة من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي حفاظا على ضمان المنافسة النزيهة في معاملاتهم.

الفصل

الثاني

## الفصل الثاني

## الرقابة الضريبية الخارجية

تمارس الرقابة الضريبية الخارجية من طرف إدارة الضرائب بعين المكان، أي خارج مكاتب المفتشية المختصة إقليمياً، على عكس الرقابة الضريبية الداخلية، بمعنى أنها تتم لدى المكلفين بالضريبة وفي مقرات عملهم.

ويأخذ هذا النوع من الرقابة شكلين أساسيين، الأول يتمثل في المراجعة المحاسبية، والتي تطبق على الأشخاص المعنوية دون سواها، والهدف من وراءها التأكد من صحة المحاسبة المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، أما الشكل الثاني فيتمثل في المراجعة المعمقة لمجمل الوضعية الضريبية الشاملة، وهذا النوع ينحصر تطبيقه على الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة على الدخل.

إن الرقابة الضريبية الخارجية تسير وفق إجراءات قانونية دقيقة محددة في قانون الإجراءات الجبائية، والهدف من وراءها هو التأكد من صحة وصدق المعلومات المقدمة إلى الإدارة، وكذلك تحقيق النتائج التي ستتج عند إنهاء عملية الرقابة.

وهنا سنتناول بالدراسة أولاً تقنيات الرقابة الضريبية الخارجية، ثم نتائجها في مبحثين:

المبحث الأول: تقنيات الرقابة الضريبية الخارجية.

المبحث الثاني: نتائج الرقابة الضريبية الخارجية.



## المبحث الأول

## تقنيات الرقابة الجبائية الخارجية

تعتبر المراجعة (التحقيق) الضريبية من بين السلطات التي منحها المشرع الضريبي لمصلحة الضرائب المختصة بالرقابة، لتمكينها من الكشف الكامل لتصرّيات المكلف، وتعتبر وسيلة أخرى من وسائل الرقابة، إذ تتم على المستوى الخارجي<sup>1</sup>، وتتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبون 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 الضريبي<sup>2</sup>.

وتتم هذه الرقابة من خلال المراجعة المحاسبية للأشخاص المعنوية، والمراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين، وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث، حيث قسمناه إلى:

## المطلب الأول: المراجعة المحاسبية

## المطلب الثاني: المراجعة المعمقة لمجمل الوضعية الضريبية الشاملة.

<sup>1</sup> - كريم زوي، التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2014، ص 69.

<sup>2</sup> - خديجة نحالي، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية قالمة، مذكرة ماستر، جامعة قالمة، 2014، ص 24.

## المطلب الأول

## المراجعة المحاسبية

تتمثل هذه الرقابة في انتهاج مجموع الطرق التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد عرض كشوفه المالية<sup>1</sup>، بالإضافة إلى الأساليب والكيفيات التي تساعد على التأكد من صحة وتنظيم المحاسبة وإيجاد الأخطاء التي تجردها من معيار النزاهة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية وكذلك تساعد على كشف التجاوزات المحاسبية، وعلى اعتبار المحاسبة الوسيلة والأسلوب المنظم لتسجيل وكتابة بيانات المعلومات المالية للمؤسسة بخصوص المشروع المنفذ في مجال استغلال النشاط الخاص بها، فكل مؤسسة يجب عليها تقديم خدمات وتسجيل عملياتها في فواتير وسندات مالية والتي تنقل على دفاتر محاسبية وفقا للنظام المحاسبي المعمول به، هذا النظام يمثل الإطار الذي تعمل ضمنه المؤسسة<sup>2</sup>.

## الفرع 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 مصداقيتها<sup>3</sup>.

حيث تسمح هذه المراجعة للإدارة الضريبية بإجراء مراجعة محاسبة المكلفين بالضريبة والقيام بكل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 5 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم

07-01 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، و المتضمن النظام المحاسبي المالي.

<sup>2</sup> - عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص 69.

<sup>3</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، لسنة 2016، ص 13.

<sup>4</sup> - المادة 20 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية..

إذ تعتبر المراجعة المحاسبية أحد وسائل الرقابة الضريبية المخولة لإدارة الضرائب، لتقوم هذه الأخيرة بفحص دقيق لمختلف الوثائق والدفاتر المحاسبية شكلا ومضمونا الخاصة بالمكلف الخاضع للرقابة، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، كما تهتم المراجعة بمختلف الضرائب والرسوم لكل المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبة قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف، وهذا من أجل تطهير الملفات الضريبية من مختلف التجاوزات الصادرة عن المكلفين سواء بقصد أو بدون قصد<sup>1</sup>.

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية.

وأن الهدف الأساسي من وراء عملية المراجعة المحاسبية، هو إبراز كل الأخطاء والاعفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة<sup>2</sup>.

### أولاً: مجال تطبيق المراجعة المحاسبية

إن مجال تطبيق المراجعة المحاسبية يطرح إشكالية للمكلفين المعنيين به وكذلك الضرائب التي تكون محل التحقيق.

#### 1- 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<sup>3</sup>، وبصفة خاصة المكلفين بالضريبة الموحدة الذين يزاولون نشاطا تجاريا وصناعيا والضريبة على أرباح شركات الأموال، والضريبة العامة على المبيعات.

<sup>1</sup> - إلياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 24.

<sup>2</sup> - ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، يومي 20 و 21 أكتوبر 2009، ص 8.

<sup>3</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات مراقبة الضريبة، مرجع سابق، ص 30.

## 2- الوثائق الخاضعة للمراجعة

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 إلزاميا، أي الدفاتر المحاسبية الإلزامية تطبيقا للقانون التجاري مع كل الوثائق المبررة والوثائق الإلزامية وفقا لقانون الضرائب<sup>1</sup>.

وتجدر الإشارة أن إجراء المراجعة أحيانا تكون شاملة ومحددة مثل حالة التحقيق في جزء من نشاط الشركة أو جزء من الفترات الغير متقادمة حيث إذ تمت المراجعة في بعض نشاطات الإدارة لا يمكنها إجراء تحقيق جديد بخصوص السنوات والضرائب التي تمت مراقبتها<sup>2</sup>.

### ثانيا: مكان ومدة استعمال المراجعة المحاسبية

تمارس المراجعة المحاسبية في مكان محدد وخلال مدة مقررة قانونا، وهنا سنتطرق بالبحث إلى مكان إجراء المراجعة المحاسبية، مدة استعمالها.

#### 1- المكان

التحقيق في الوثائق المحاسبية يجب أن يتم في عين المكان ( أي مقر الشركة وعند اللزوم في مسكن المكلف بالضريبة )، هذا الإلزام يسمح بإقامة نقاش شفوي بين المحققين والمكلف، إلا أنه في حالة وجود طلب صريح ومكتوب من طرف المكلف يطلب فيه من الإدارة إجراء عملية تحقيق على مستوى مكاتب هذه الأخيرة، في هذه الحالة يمكن أخذ الوثائق المحاسبية وإعطاءه شهادة مخالصة على هذه الوثائق<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - أحمد فنيدس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 114.

<sup>2</sup> - سارة بوراوي، مرجع سابق، ص 49.

<sup>3</sup> - مغلوط سلوى، الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسات، جامعة قلمة، 2011، ص 26.

2-المدة

وحددت مدة التحقيق بعين المكان كمايلي :

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

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

\*كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

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 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

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

وتجدر الإشارة إلى أن إدارة الضرائب لا تكون مقيدة بمدة المراقبة بعين المكان عند قيامها بالتحقيق في ملاحظات العرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عملية التحقيق في عين المكان .

ويجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير<sup>1</sup>.

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

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

<sup>1</sup> - المادة 20 الفقرة 5 قانون الإجراءات الجبائية.

\*فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق .

يتم تحديد مدة التحقيق ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق<sup>1</sup>.

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 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 معينة<sup>2</sup>.

#### ثالثاً: شروط المراجعة المحاسبية

وضع المشرع الضريبي جملة من الشروط والتي يجب مراعاتها واحترامها قبل وخلال إجراء هذا النوع من المراجعة، ويمكن تلخيصها في العناصر التالية:

1- يجب أن تتم المراجعة في الدفاتر المحاسبية والوثائق بعين المكان، ماعداً في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابياً وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة<sup>3</sup>.

2- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل<sup>4</sup>.

3- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات

<sup>1</sup> - بولوخ عيسى، مرجع سابق، ص 82.

<sup>2</sup> - عبيدات إبراهيم، مرجع سابق، ص 32.

<sup>3</sup> - سليمان عتير، مرجع سابق، ص 126.

<sup>4</sup> - العيد صالح، مرجع سابق، ص 41.

والمعطيات والمعالجات التي تساهم هذه الأنظمة في إثبات تسجيل محاسبي بصفة مباشرة أو غير مباشرة<sup>1</sup>.

4- 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، وفي هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي<sup>2</sup>.

5- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً بذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق، كما يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين<sup>3</sup>.

6- في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك<sup>4</sup>.

7- في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال والتأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند عمليات المراقبة<sup>5</sup>.

8- لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير<sup>6</sup>.

9- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة ( 03 ) أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات ومؤسسات أخرى<sup>7</sup>.

10- أن الإدارة غير مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق بعين

<sup>1</sup> - المادة 2 و 23 من المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 7 أفريل 2009، يحدد شروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

<sup>2</sup> - المادة 20 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - المادة 20-4 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup> - المادة 20-4 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>6</sup> - المادة 20-4 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>7</sup> - المادة 20-5 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

المكان، وعلاوة على ذلك لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحدد أعلاه في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبدير<sup>1</sup> المنصوص في المادة 19 قانون الإجراءات الجبائية.

12- عندما تنتهي المراجعة المحاسبية الخاصة بفترة معينة، بالنسبة للضريبة أو الرسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، 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 تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة<sup>2</sup>.

13- يعاين عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعى بموجبه المكلف بالضريبة ليؤشر عليه، كما يجب أن يكون موضوع اعذار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (08) أيام، كما يذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر، ويؤدي عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء أجل ثمانية (08) أيام المذكورة آنفاً، إلى تطبيق أحكام المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>3</sup>.

## الفرع الثاني

### سير المراجعة المحاسبية

تتضمن عملية سير ومباشرة المراجعة المحاسبية عدة مراحل من بينها مرحلة التحضير والتي تتبع بالتدخل في عين المكان.

#### أولاً: التحضير للمراجعة

يتمثل التحضير للمراجعة في مجموعة الأعمال التمهيدية التي تقوم بها المصلحة المحققة (إدارة الضرائب)، من أجل إمامها بكل ما يخص الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة عن طريق فحص كل التصريحات الخاصة، حسب كل نوع من الضرائب الخاضع لها وطلب التوضيحات والتبديرات التي سبق الحصول عليها، خلال إجراء الرقابة على الوثائق مع

<sup>1</sup> - المادة 20-5 الفقرة 5 و 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - المادة 20 الفقرة 8 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - المادة 20 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية.



الاستعانة بالمعلومات، التي تم جلبها من المصالح الأخرى حتى يتسنى لها الإحاطة بعناصر الملف الضريبي الموحد<sup>1</sup>.

كما أنه يعهد إجراء بحوث خارج الإطار الضريبي من أجل معرفة كل ما يتعلق بثروة المكلف عل مستوى:

\*البنوك والمصارف لمعرفة القيم والأرصدة وحركاتها.

\*المحافظات التجارية (الممولين والزبائن) والإدارة العمومية.

\*مصالح الجمارك لمعرفة لصوصية المؤسسات المصدرة والمستوردة<sup>2</sup>.

وتعد المرحلة التحضيرية خطوة هامة ورئيسية للقيام بالمراجعة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استنادا إلى بعض الأسس والمقاييس، والتي من بينها ما يلي:

\*أهمية رقم الأعمال المرح به خلال السنتين الأخيرتين.

\*تكرار الخسارة في النتائج والريح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاول.

\*استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.

\*الزيادة السريعة والمذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو صاحب المهنة الحرة، دون تطابق ذلك مع تصريحاته<sup>3</sup>.

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 المراقبة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 182.

<sup>2</sup> - عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 57.

<sup>3</sup> - نوي نجا، مرجع سابق، ص 64.

<sup>4</sup> - كردودي سيهام، مرجع سابق، ص 71.

## 1- استلام الإشعار بالتحقيق

قبل مباشرة عملية المراجعة، المحقق ملزم بإعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، وذلك بإرسال وثيقة بواسطة رسالة مسجلة أو مضمونة مع الإشعار بالاستلام أو تسلم للمعني في يده مع إمضائه على الاستلام، وإيضاح هذه العملية والتي تجري بعين المكان أوجب المشرع إرسال ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة إلى المكلف المحقق معه، وهذا لتسهيل العملية وخلق جو من التفاهم بين الطرفين على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.<sup>1</sup>

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 المساهمة.<sup>2</sup>

## 2- مضمون الإشعار بالمراجعة

لقد أوجب قانون الإجراءات الجبائية أن يتوفر الإشعار بالمراجعة المحاسبية على البيانات التالية:

- ألقاب وأسماء ورتب المحققين.
- تاريخ وساعة أول التدخل.
- الفترة التي تتم فيها المراجعة والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية.
- الوثائق الواجب الإطلاع عليها، وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.
- لكل مكلف بالضريبة الحق في أن يستعين أثناء التحقيق بمستشار من اختياره<sup>3</sup>، ويمكن له أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الضريبية، وغياب المكلف لا يمنع من إجراء

<sup>1</sup> - المادة 20 الفقرة 4 قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 20.

<sup>3</sup> - المادة 320 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

عمليات المراقبة الفجائية للمعينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حال عدم إجراؤها<sup>1</sup>، معنى ذلك أنه يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو بالإجابة عنه.

وتجدر الإشارة إلى أن أهمية هذه الضمانة (الاستعانة بمستشار) راجع إلى الدور الهام الذي يلعبه هذا الأخير كرجل قانون إذ يساعد في تحرير رده على الملاحظات التي تقدمها الإدارة الجبائية ويسعى إلى التأكد من مدى احترام الإدارة لحقوق المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة قانونا ويحاول أن يثير أي بطلان ناتج<sup>2</sup>.

ولمجلس الدولة اجتهاد فيما يخص هذه النقطة (الاستعانة بمستشار تحت طائلة البطلان) بحيث أصدر عدة قرارات يبطل بموجبها كل إجراء اتضح أنه مخالف للقانون توصل إليه وأن هذا الإجراء المطلوب إلغاؤه يعتبر فعلا إجراء جوهري وأنه ليس لإدارة الضرائب ما يثبت احترامه ومن بين هذه القرارات نذكر:

القرار رقم 011327 الصادر بتاريخ 2004/02/17 في قضية الشركة ذات المسؤولية المحدودة " أنترناسيونال تشي تردين" من جهة ومديرية الضرائب لولاية الجزائر من جهة أخرى إذ جاء فيه:

فيما يخص الدفع في الموضوع الخاص بالتعديل الجبائي: " حيث أن الشركة المستأنفة تتازع في صحة إجراءات التعديل الضريبي الخاص بالسنوات 1994 و 1995 و 1996 الذي جاء في نظرها مخالفا لأحكام المادتين 190-320 من قانون الضرائب المباشرة لعدم تبليغه لها وعدم منحها المهلة القانونية المحددة ب 40 يوما للرد على نتائج التفتيش وحرمانها من حق الاستعانة بمستشار...<sup>3</sup>."

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة صخري، الجزائر، 2010، ص 20.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، منازعات التحقيق الجبائي، مذكرة التخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر، 2008، ص 40.

<sup>3</sup> مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 011327، الصادر بتاريخ 2004/02/17، غير منشور.

- وفي حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك كذلك في حالة المراقبة المفاجئة، ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالمراجعة المحاسبية عند عمليات المراقبة<sup>1</sup>.

### ثانياً: التدخل بعين المكان

يتم هذا الإجراء بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشرة بعين المكان يذهب المدققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قصد التدقيق لأنه قانونياً لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبتهم، إلا في حالة إذا طلب المكلف ذلك نظراً لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية المراجعة داخل المؤسسة وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم لمدير الإدارة الضريبية، وفي هذه الحالة يقوم المدققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية<sup>2</sup>.

### 1- التدخل الأولي

التدخل بعين المكان يجب أن يبتدئ باتصال أولي مع مسيري الشركة، مع زيارة للأماكن وتجميع بعض المعلومات الأولية، ويعتبر هذا التدخل بمثابة اللقاء الأول بين المحقق ومالك المؤسسة أو مسيرها هام جداً وذلك بغية خلق جو من الثقة المتبادلة بينهما لأجل إيجاد المساعدة المطلوبة، كما يجب أن يتميز هذا الاتصال بالثقة والاحترام المتبادل بين الطرفين إذ يتم خلال هذا اللقاء تبادل أطراف الحديث خاصة فيما يتعلق بوضعية المكلف وطريقة التسيير، وعلى المحقق أن لا يعلم المكلف بالضريبة عن الأخطاء المكتشفة خلال الدراسات الأولية، وهذا بغرض جمع المعلومات المتوصل إليها خلال بحوثه التحضيرية من جهة واستغلالها عند دراسته لمحاسبة الشركة من جهة أخرى<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - 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، ص 110.

<sup>3</sup> - عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 20.

## 2- التدخل الأخير

إن هذا الإجراء يجسد من جديد الالتزام بالحوار الوجيه خلال التدقيق ويمكن أن يتم مع المكلف بالضريبة ودون مستشار، والهدف من هذا التدخل هو تجميع النقاط المثارة خلال التحقيقات والقبالة لان تشكل موضوع اقتراح إعادة التقييم حتى وإن لم يكن هناك اقتراح يبقى التدخل رهان لتجسيد نهاية التحقيقات.

كما تجدر الإشارة إلى أنه عند معاينة المدقق لنقص أو عدم دقة أو إخفاء في العناصر المتعلقة بقواعد حساب الضرائب يلجؤون إلى إعادة التقييم الملائم حسب الإجراءات الوجيهة، وهذه الإجراءات تلتزم الأعوان المدققين بان يبلغوا النتائج إلى المكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

## 3- معارضة الرقابة الضريبية

في هذه الحالة يعاقب كل مكلف بالضريبة تملص أو حاول التملص باللجوء إلى طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفية كلياً أو جزئياً بعقوبات جزائية (حبس أو غرامة أو كلاهما معا)<sup>2</sup>، حيث ينتج عن هذه الأعمال إعاقة السير العادي للمراجعة مما يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم<sup>3</sup>، هذا التعذر ينتج عنه التقدير الفوري لأسس فرض الضريبة<sup>4</sup>.

حيث يتم فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة عبر مرحلتين هما:

### أ - الرقابة المحاسبية من حيث الشكل

تتمثل في المعاينة المادية للوثائق المحاسبية ومستندات الإيرادات والمصاريف والدفاتر الجبائية التي نص عليها القانون التجاري، حيث يقوم المراقب بإجراء فحص في شكل المحاسبة<sup>5</sup>، ومن أهم الشروط التي يجب أن تتوفر في هذه الأخيرة ما يلي:

<sup>1</sup> - فنيديس احمد، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 148.

<sup>2</sup> - المادة 303 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

<sup>3</sup> - المادة 304 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

<sup>4</sup> - المادة 321 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

<sup>5</sup> - سارة بوراوي، مرجع سابق، ص 51 و 52.

**\*المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة**

تكون المحاسبة تامة ومنتظمة إذا تضمنت مجموعة الوثائق والدفاتر المبنية في المادتين 09 و 12 من القانون التجاري و ممسوكة وفقا المخطط المالي المحاسبي الجديد<sup>1</sup>.

**\*المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة**

في هذه الحالة يقوم المراقب بالتأكد من صحة المعطيات المحاسبية والمجاميع ومراقبة عمليات الترحيل، إضافة إلى التأشير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية عن طريق وضع مقارنة مع بيانات دفتر الأستاذ وبيانات دفتر المساعد كدفتر المشتريات ودفتر الصندوق.

**\* المحاسبة يجب أن تكون مقنعة**

تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور<sup>2</sup>.

**ب- الرقابة المحاسبية من حيث المضمون**

يقصد بالرقابة المحاسبية من حيث المضمون قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير والنتائج، خاصة حسابات الاستغلال التي يكثر التلاعب فيها ومحاولات الغش والتهرب الضريبي، وذلك نظرا لأهميتها في تحديد الربح الإجمالي، حيث يتم التركيز على المشتريات والمبيعات والتكاليف والمخزونات وذلك لأنها تعتبر أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف لتخفيض وعائه الضريبي والتهرب من الدفع الضريبي<sup>3</sup>، ويتم ذلك من خلال ما يلي:

<sup>1</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، 2016، ص15.

<sup>2</sup> - سميرة بوعكاز، مرجع سابق، ص 112.

<sup>3</sup> - بوشري عبد الغاني، مرجع سابق، ص127.

**\*الرقابة على المشتريات**

نظرا لسعي المكلف بالضريبة إلى التقليل من قيمة الضريبة المستحقة، فإنه يستعمل جميع الطرق من أجل الوصول إلى هدفه هذا، فهو من جهة يعتمد إلى تخفيض قيمة المشتريات من أجل تقليص رقم الأعمال، عن طريق عدم تسجيل فواتير المشتريات في الدفاتر اليومية أو الشراء دون فواتير، كما أنه من جهة أخرى يلجأ إلى تضخيم قيمة المشتريات من أجل الزيادة في رقم الرسم على القيمة المضافة الخاضعة للضخم وتخفيض الربح الإجمالي للمؤسسة وذلك عن طريق تسجيله لمشتريات خيالية، سواء كانت هذه المشتريات بدون فواتير أو بفواتير مزورة وعليه فالمحقق يقوم بالفحص النقدي لفواتير المشتريات وتسجيلها في الدفاتر اليومية مع قيامه بدراسة مقارنة بين الكشوف المقابلة المستوفاة وسندات الطلبات والتسليم .

أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، فإن المحقق ينظر في مدى صحة القيم المخصومة والمعدلات المطبقة وفحصه لتتابعها والمقارنة بين القيم المخصومة مع التي تم ذكرها في التصريح<sup>1</sup>.

**\*الرقابة على المبيعات**

يقوم المحقق بمراقبة الفواتير بطريقة نظامية أو عن طريق الأساليب الإحصائية لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلف بالضريبة عن طريق المبيعات<sup>2</sup>، والمتمثلة فيما يلي:

- البيع بدون فواتير .
- السهو العمدي في تسجيل العمليات النقدية والأجلة للتخفيض من قيمة المبيعات.
- التسجيل المحاسبي لعملية البيع ضمن جهة الدائن في الحسابات الميزانية.
- إغفال الإيرادات المتأنية في الصناعات التحويلية وأشغال البناء .
- التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض المبيعات باستعمال الفواتير الجزئية .

<sup>1</sup> - كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 188 و 189.

<sup>2</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، لسنة 2016، ص

تسمح المراقبة على المبيعات بالتحقق من رقم الأعمال من خلال فحص الفواتير وسجلات البيع ومقارنتها مع حسابات البنك والصندوق ، كما توجد إجراءات أخرى يمكن للمراقب اختيارها وفقا لنوع النشاط الممارس من طرف المؤسسة<sup>1</sup>.

### \*الرقابة على المخزونات

لا تتم مراقبة العون المحقق للمخزون إلا بمراقبة دفتر الجرد باعتباره الوثيقة الأولى والأساسية التي يعتمد عليها المحقق في تحريات ، مع الأخذ بعين الاعتبار، أن عملية الرقابة على المخزونات يجب أن لا تتجاوز أربعة (04) سنوات طبقا لقانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>.  
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 الشرعية<sup>3</sup>.

### ثالثا: نتائج التدخل بعين المكان

بعد انتهاء المحقق من عملية المراجعة المحاسبية المتعلقة بالفحص الشكلي والضميني لنشاط المكلف، تأتي مرحلة تقييم محاسبة المكلف وكذا تبليغ النتائج لهذا الأخير.

### 1-تقييم محاسبة المكلف بالضريبة

بعد القيام بإجراءات المراجعة المحاسبية والإطلاع على المحاسبة المقدمة من طرف المكلف، يقوم العون المحقق في الأخير بإعطاء حكم على مصداقية المحاسبة من أجل تأكيد التصريحات المودعة من طرف المكلف، أو معاينة واكتشاف الأخطاء وعدم انتظام محاسبة المكلف والتي يمكن أن تكون قبولا أو رفضا للمحاسبة وفي كلتا الحالتين فإن المدقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها .

<sup>1</sup> - بوشري عبد الغني، مرجع سابق، ص130.

<sup>2</sup> - المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - جاوحدو رضا، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، ملتقى وطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 5 و6 ماي 2013، ص04.



### أ- قبول المحاسبة

يمكن إرجاع قبول المحاسبة إلى أن:

- المحاسبة منتظمة من حيث الشكل، وهذا راجع إلى أن الدفاتر المحاسبية مطابقة لنصوص القانون التجاري، وكذا ملتزمة بتطبيق قواعد المحاسبة.

- المحاسبة مقنعة أي أنها مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق ومستندات الإثبات والدفاتر المساعدة ( فواتير، مذكرات...).

- المحاسبة صادقة كون الاغفالات و الأخطاء المسجلة تكون طفيفة وغير خطيرة<sup>1</sup>.

نستنتج من قبول المحاسبة أن المدقق مقتنع لدرجة كبيرة بأن المحاسبة منتظمة، ومثبتة و صادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم<sup>2</sup>.

### ب- رفض المحاسبة

في بعض الأحيان يرفض المدقق محاسبة المكلف نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المدقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة ويكون هذا في الحالات التالية:

\* عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري<sup>3</sup>، ولشروط وأحكام النظام المحاسبي المالي<sup>4</sup>.

\* عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

\* عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

<sup>1</sup> - نوي نجاه، مرجع سابق، ص74.

<sup>2</sup> - المادة 20 فقرة 07 قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري الصادر بموجب الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، جريدة رسمية، العدد 77، معدل ومتمم.

<sup>4</sup> - هو دليل وطني محاسبي يهدف أساسا لتوحيد المصطلحات و تقديم قوائم الحسابات والية سيرها، وطرق التقويم ثم إعطاء نماذج للوثائق الشاملة مثل قائمة الميزانية .

## 2-إبلاغ المكلف بنتائج المرجعة

تعد النتائج آخر مرحلة في المراجعة المحاسبية بعد الفحص الدقيق للمحاسبة وكشف كل النقائص والتجاوزات، فيقوم المحقق باستخلاص النتائج التي يعتمد فيها في حساب أساس الضريبة الخاصة بإعادة التقويم، كما تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتدقيق بالنتائج حتى وإن لم يكن هناك تقويم ويتم هذا الإبلاغ على ثلاث مراحل:

## أ-التبليغ الأولي

يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً جيداً أو مصاغاً معللاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصياً مع وصل الاستلام بذلك أو برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام إضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت من التقسيم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة بطريقة تسمح للمكلف بتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها<sup>1</sup>.

وقد حدد المشرع الضريبي أجل أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

ويجب تحت طائلة البطلان الإجراء، أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها<sup>2</sup>.

## ب-حق الرد

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانة مهمة ورد ذكرها في قانون الإجراءات الجبائية، تتمثل في حق المكلف بالضريبة في الردّ على ما ورد في الإشعار بالتصريح المرسل من قبل الإدارة الجبائية، ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوماً، ليرسل بملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الردّ في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، لسنة 2016، ص 40.

<sup>2</sup> - المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - المادة 20 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويتعين على العون المحقق أن يقدم قبل انقضاء أجل الردّ كل الشروح الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة بعد الردّ حول محتوى الإشعار إذا طلب هذا الأخير ذلك ويمكنه كذلك الاستماع للمكلف بالضريبة بعد الردّ، إذا تبين له أن هذا الاستماع مفيدا أو إذا طلب هذا الأخير شروحا إضافية، وفي حالة ما إذا رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه ملزم بأن يعلمه بذلك عن طريق مراسلة مفصلة ومعللة.

ويتخذ ردّ المكلف بالضريبة حسب ما ورد في القانون شكلين أساسيين وهما:

- إما قبول التصحيحات المقررة أو تقديمه للملاحظات للإدارة الجبائية وقبول المكلف بالضريبة للتصحيحات قد يكون صريحا أو ضمنيا، كما أن الملاحظات التي يقدمها قد تحتوي على مناقشة للنتائج التي توصلت إليها الإدارة أو على رفض قاطع لهذه الأخيرة.

نتطرق لدراسة هذه الضمانة لأشكال الردّ في الفرع الأول، وفي الفرع الثاني نتناول آثار القبول أو تقديم الملاحظات<sup>1</sup>.

### ج- التبليغ النهائي

بعد التبليغ الأولي ينتظر المدقق انتهاء الآجال القانونية للردّ ليكون أمام حالتين:

- إما المكلف لا يردّ على التبليغ الأولي أو يردّ بعد الآجال القانونية المحددة، أي الأسس المعدلة تبقى على حالها و المدقق غير مسؤول عن إعلام المكلف لأنه يعتبره قبولا ضمنيا.

- إما المكلف يردّ على التبليغ في المدة المحددة قانونا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذه المراجعة، أو اعتراضه عن الأسس المعدلة مدعما بذلك ببيانات ووثائق ترفق مع الردّ.

وبعد الدراسة المتأنية للردّ و الاطلاع على الملاحظات والوثائق يقرر المدقق قبولها أو رفضها، مما قد يوجب تصحيح بعض النقاط المثارة و المقنعة، أما في حالة عدم رضا

<sup>1</sup> - عبيدات إبراهيم، مرجع سابق، ص32.

المكلف بالتسوية الجديدة فعليه اللجوء إلى المنازعات الضريبية قبل أربعة (04) أشهر من استلام الإشعار بالدفع<sup>1</sup>.

#### د- تحرير التقرير

عند نهاية عملية المراجعة يقوم المدقق بإعداد بطاقة تلخيصية تضم الحصيلة النهائية كعملية المراجعة بكل مراحلها التي يتم على أساسها إصدار الأوردة التي تبين حالة المكلف بالضريبة، من حقوق وغرامات واقعة على عاتقه، وبعد ذلك يتم إعداد التقرير النهائي التي تعبر فيه الإدارة عن الموقف النهائي اتجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية الرقابة، والتي يتم من خلالها إقفال عملية المراجعة والذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة الإجراءات المنصوص عليها وكذا تقسيم نتائج المراجعة<sup>2</sup>.

وتوضع 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 لا يمكن للمراقب إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة أو لنفس الضرائب والرسوم إلا في حالة وجود معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء المراجعة أو اكتشاف استعمال المكلف لطرق ومناورات تدليسية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - إلياس قلاب، دور الرقابة الجبائية في كبح ظاهرة التهرب الضريبي، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8ماي 45، جامعة قالم، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، ص 12.

<sup>2</sup> - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي، ص 87 وما بعدها.

<sup>3</sup> - آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص اقتصاديات المالية و البنوك، جامعة البويرة، 2014، ص 60.

## المطلب الثاني

### المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

تعزيزا لآليات الرقابة الجبائية، تم استحداث المراجعة المعمقة<sup>1</sup> في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كتكملة وامتداد ضروري للمراجعة المحاسبية<sup>2</sup>، والتي سبق دراستها، ولقد تم إنشاؤها ضمن قانون المالية لسنة 1992م، وبدأ العمل به في الجزائر بداية من سنة 2001م، مساهمة للإصلاحات الجبائية ولما تتطلبه من طرق تحديد الضرائب<sup>3</sup>.

وتهدف عملية المراجعة المعمقة إلى الكشف عن الفروقات المحتملة بين المداخل المصرح بها من قبل المكلف، مقارنة مع ما لدى إدارة الضرائب من معطيات ومعلومات عنه، وتتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة<sup>4</sup>.

حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، وفي هذه المراجعة يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى<sup>5</sup>.

ومنه فإن المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة تسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين، أولهما ضمان أن التصريحات الموضوعية مشكلة بطريقة صحيحة، وثانيهما مراقبة التجانس بين المداخل المصرح بها مع الذمة الإجمالية للمكلف<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - المراجعة المعمقة هو مصطلح جديد تبناه المشرع الضريبي الجزائري، وهو المصطلح الأنسب والأكثر دلالة على عملية الرقابة التي يخضع لها المكلف بالضريبة الخاضع للضريبة على الدخل بدلا من مصطلح التحقيق.

<sup>2</sup> - تروش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة ورقلة، 2014، ص 30.

<sup>3</sup> - ونادي رشيد، مرجع سابق، ص 108.

<sup>4</sup> - رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، جامعة ورقلة، 2007، ص 97.

<sup>5</sup> - المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>6</sup> - نوي نجاة، مرجع سابق، ص 83.

وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره<sup>1</sup> الصادر بتاريخ 2006/01/24 والذي جاء فيه: " وحيث أنه عملاً بالمادة 35 مكرر 25<sup>2</sup> من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سببت إدارة الضرائب مراجعة وضعية المستأنف عليه أساساً على اعتباره إطاراً سامياً لتبرير تقديرها لنفقة معيشية بمبلغ قدره 22.000 دج شهرياً في سنة 1997م و35.000 دج شهرياً ابتداءً من 1998م و على تصريحاته بمساهمته في بناء مسكن مشترك بالجزائر العاصمة مقدرة هذه المساهمة جزافياً بـ 100.000 دج سنوياً، وتصريحه بشراء شقة ببجاية بمساهمة زوجته فقط مستبعدة دفع المستأنف عليه بمساهمة أبيه وأخيه بنسبة 40% المبررة بشهادة توثيقية محررة سنة 2001م أي في تاريخ لاحق للسنتين محل المراجعة.

وحيث أن الاحتجاجات المقدمة من طرف المستأنف للدفع بأن تقدير نفقاته في إطار المراجعة المعمقة ولوضعيته الجبائية مبالغ فيها وغير جدية بالنظر إلى النفقات المعترف بها من طرف المتمثلة في مساعدة والده مادياً والمشاركة في إنجاز مسكن بالجزائر العاصمة وشراء مسكن ببجاية بمساهمة زوجته فقط، النفقات التي لا تتناسب والمداخيل المصرح بها، مما يعني أن نتائج المراجعة سليمة وبالتالي أن وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس معايير موضوعية.

وحيث أن القرار المستأنف أصاب إذن عند رفضه للدعوى و يتعين بالتالي تأييده "

أن هذه الامتيازات الممنوحة لإدارة الضرائب مقيّدة بضمانات معينة للمكلفين، بغرض تجنب الممارسة التعسفية من طرف الإدارة لهذه السلطة، وقد ألزمت هذه الأخيرة بإرسال إشعار للمكلف قبل البدء في عملية المراجعة المعمقة، وعند الفراغ من المراجعة، يجب أن يبلغ المكلف بنتائجها في كل الحالات.

<sup>1</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، في 2006/01/24، القرار رقم 024549، فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتاتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 201.

<sup>2</sup> - المادة 131 مكرر 5 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ملغاة بموجب القانون 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 و نقلت أحكامها إلى المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

وتتم عمليات المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة على مستوى المديرية الولائية للضرائب<sup>1</sup>، وتساعد مهمة المراجعة المعمقة إلى الأعوان المراقبين المختصين<sup>2</sup>.

وستنطلق أولاً إلى الإطار العام للمراجعة المعمقة، ثم إلى سيره.

### الفرع الأول

#### الإطار العام للمراجعة المعمقة

المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعية بالنسبة للضريبة على الدخل هي رقابة الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى<sup>3</sup>. من خلال التعريف نجد أن المراجعة المعمقة تختلف عن غيرها من أشكال الرقابة، فهي تتميز بخاصية رقابة الانسجام بين الدخل المصرح به من جهة، والعناصر الأخرى غير الدخل من جهة أخرى، كما أنه يطرح الإشكال حول مجال تطبيق المراجعة المعمقة والمكان الذي يجب أن تستعمل فيه.

هنا يجب تحديد مجال تطبيق المراجعة المعمقة والمكان الذي يجب أن تستعمل فيه.

#### أولاً: مجال تطبيق المراجعة المعمقة

هذا يؤثر إشكال المكلفين الذين يمكن أن يكونوا محل مراجعة معقدة، وكذا الضرائب التي تكون محلاً للمراجعة المعمقة.

<sup>1</sup> - قحوش سمية، مرجع سابق، ص 41.

<sup>2</sup> - لا يمكن القيام بمراجعة معقدة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل.

<sup>3</sup> - المادة 21 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

### 1- المكلفين الذين يمكن أن يكونوا محل مراجعة معمقة

تتصب المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الضريبية الشاملة على الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة على الدخل دون سواهم، وهذه المراجعة تسمح لإدارة الضرائب بالتأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة عناصر المقر الجبائي من جهة أخرى<sup>1</sup>.

ويتم انتقاء الأشخاص الخاضعين للمراجعة المعمقة عن طريق الإحصاء، وفي كل وقت، يمكن أن يكون كل مكلف بالضريبة محل مراجعة مهما كان مبلغ الدخل الإجمالي أو مختلف أصناف الدخل التي يصرح بها، حيث تمكن إدارة الضرائب من إظهار الوضعيات غير العادية، والتي يمكنها أن تكون محلا للمراجعة المعمقة<sup>2</sup>.

والجدير بالذكر أن المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الضريبية الشاملة تكون في بعض الأحيان امتداد للمراجعة المحاسبية، عندما تكون هذه الأخيرة متعلقة بمشاريع فردية أو شركات أشخاص، فبعد مراقبة النشاط تركز الإدارة على وضعية المسيرين، وحينما لا يكون المكلف ماسكا للمحاسبة، تتم عمليات الرقابة بناء على الكشوف البنكية أو الفواتير المحررة بخصوص مشتريات المكلف<sup>3</sup>.

وتعتمد إدارة الضرائب في انتقاء المكلفين الذين يكونوا محل مراجعة على معايير تم إدراجها بصفة دالة بواسطة تعليمة المديرية العامة للضرائب<sup>4</sup>، وتتمثل في:

- عند اكتشاف عدم الانسجام وعدم تناسب معتبر بين المداخل المبينة في التصريحات السنوية والنفقات الظاهرة والمعلومة،
- عند وجود قرائن غش جديدة،
- عندما تتوفر مؤشرات و أدلة محسوسة تمس صدق التصريحات المحررة في مادة الضريبة على الدخل الإجمالي حين إجراء رقابة مكتبية للملفات الشخصية،

<sup>1</sup> المادة 21 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> أحمد فنيدس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 172.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 172.

<sup>4</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، التعليم رقم 135 الصادرة بتاريخ 2000/02/15 و المتعلقة بمعايير اختيار الأشخاص الذين يخضعون للمراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الضريبية الشاملة.



- عند اكتشاف وجود فوارق معتبرة بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء الحائزين لأنصبة اجتماعية والمداخيل الحقيقية المحصل عليها خلال إجراء المراجعة المحاسبية،  
- عندما تسمح نسق المعيشة لبعض الأشخاص بافتراض تحقيق مداخيل خفية معتبرة رغم عدم وجود ملفات جبائية لهم.  
وتنتقى المديرية العامة للضرائب في أغلب الأحيان قائمة المكلفين بالضريبة المحتمل أن يخضعوا للرقابة من قبل المديرية المحلية للضرائب.  
وأیضا يمكن أن يخضع للمراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الضريبية الشاملة المكلفين بالضريبة إذا اكتشفت تناقضات<sup>1</sup>:

- خلال تدخل حادثة خاصة في حياة المكلف بالضريبة مثل الإرث، بيع أو تملك عقار،  
- خلال إجراء عمليات تقاطع للمعلومات،  
- غياب أو قلة السحب نقدا، يشكل بالنسبة للإدارة مؤشر على وجود دخل خفي،  
- المكلفين بالضريبة الذين يملكون مداخيل مهمة من أصناف مختلفة ( مداخيل عقارية، منقولة، فلاحية...)، لهم حظ أوفر للخضوع للرقابة من الذين يحصلون فقط على أجور وعمولات.  
وفي هذه الحالة لا يلزم المكلفين الخاضعين للمراجعة بأن يقدموا المعلومات المطلوبة أثناء سير المراجعة، وأنه بعد إشعار المكلف بالضريبة بطلبات التوضيح أو التبرير وفي حالة تخلفه عن الردّ يكون محل فرض تلقائي<sup>2</sup>.

## 2- الضرائب التي تكون محلا للمراجعة المعمقة

لا تتصب المراجعة المعمقة إلا على الضريبة على الدخل<sup>3</sup>، والتي تفرض على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، سواء توفر له موطن ضريبي في الجزائر أم لا،

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 173.

<sup>2</sup> - Daniel Richer Daniel Richer, les procédures fiscales, presse universitaire de France, paris, 1<sup>re</sup> édition, 1990,p31.

<sup>3</sup> - المادة 21 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

ومداخل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالتة<sup>1</sup>، وتشمل أساسا الفترات غير المتقدمة (مبدئيا 04 سنوات ويمكن أن تمتد في حالة اكتشاف نشاط خفي)<sup>2</sup>.

### ثانيا: مكان استعمال المراجعة المعمقة

يتم إجراء عملية المراجعة المعمقة بمكاتب إدارة الضرائب، حيث لا يقوم العون الجبائي بالتنقل عند المكلف، بل تتم دعوة هذا الأخير للحضور إلى مكتبه، وفي هذا اللقاء الأول تتم مناقشة تطور ثروة المكلف بالضريبة، وتجانس هذا التطور مع زيادة الدخل، وتحديد مواضع عدم الانسجام ومنحه الفرصة للإجابة من عدمها على بعض النقاط المهمة<sup>3</sup>.

والملاحظ أن المراجعة المعمقة يمكن إجرائها في أي مكان غير مقر المكلف وكذا خارج مكاتب مديرية الضرائب، فقد تتم بناء على طلب من المكلف في مقره أو عند مستشاره أو في مؤسسته، لكن بالنظر إلى الواقع العملي فهي تمارس داخل مكاتب مديرية الضرائب باعتبارها الموقع الملائم لإجراء المراقبة والتي تترجم في أغلب الحالات في تبادل الوثائق والمعلومات<sup>4</sup>.

## الفرع الثاني

### سير المراجعة المعمقة

تتم المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة من خلال إجراءات البحث والتحري والتي تختم بإعلان نتائج المراجعة، حيث يطغى على مجمل هذه المراحل الطابع الوجيه والذي يعتبر حق واقعي لدفاع المكلف بالضريبة<sup>5</sup>.

إن هذه العملية حساسة وخطيرة لما تتميز به من خصائص منفردة، لذا فإن المشرع ضبط عملية المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة بشروط قانونية تجعلها ناجعة ومحقة لنتائجها التي تهدف إلى تحقيقها على الوجه الصحيح<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 06 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> - المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - سارة بوراوي، مرجع سابق، ص 56.

<sup>4</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية، مرجع سابق، ص 177.

<sup>5</sup> - المرجع نفسه، ص 178.

<sup>6</sup> - العيد صالح، مرجع سابق، ص 47.

حيث لا يمكن أن يقوم به أعوان الإدارة الجبائية إلا على الأشخاص الطبيعيين، فلا تكون هذه المراجعة على الأشخاص المعنويين (الشركات ولو كان موضوعها أحد الشركاء، ففي هذه الحالة تتم مناقشة نصيب الشريك المعني بمفرده)<sup>1</sup>.

كما لا يمكن القيام بالمراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل<sup>2</sup>.

وأيضاً لا يمكن القيام بالمراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلا إذا كانت تهدف إلى معرفة الدخل الحقيقي للشخص الطبيعي<sup>3</sup>.

إضافة إلى أنه يجب أن يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المرص بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى<sup>4</sup>.

وفي هذا السياق سيتم عرض التزامات إدارة الضرائب قبل الشروع في المراجعة، وتبيان مسعى المدقق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، ونتائج المراجعة المعمقة.

<sup>1</sup> - العيد صالح، مرجع سابق، ص 47.

<sup>2</sup> - المادة 21 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 199.

<sup>4</sup> - المادة 6 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة جاء فيها أنه:

"تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص ومداخل أولاده والأشخاص الذين معه و المعتبرين في كفالته.

ومن أجل تطبيق الفقرة السابقة يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة شريطة ألا يتوفر على مداخل متميزة عن تلك المعتمدة أساساً لفرض الضريبة على المكلف بها.

أ\_ أولاده إذا قل عمرهم عن 18 سنة أو 25 سنة إذا أثبتوا مزاولتهم للدراسة أو يثبتون نسبة عجز محددة بنص ينظمي.

ب\_ الأولاد الذين يأويهم في بيته.

يمكن للمكلف بالضريبة أن يطالب بفرض ضرائب متميزة على أولاده عندما يتقاضون دخلاً من عملهم أو من ثروة مستقلة عن ثروته.

إن فرض ضريبة مشتركة يمنح الحق في تخفيض 10% من الدخل الخاضع للضريبة".

### أولاً: التحضير للمراجعة المعمقة

لا يمكن القيام بمراجعة معمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل<sup>1</sup>.

ويباشر هذا الإجراء اتجاه الأشخاص الطبيعيين، وقد منح المشرع لهؤلاء الأشخاص مقابل سلطات المراجعة الممنوحة للإدارة الضريبية حقوق ضمانات مراعاة لمبدأ الدفاع عن النفس ومبدأ الوجاهة، وتجاوزها يؤدي إلى بطلان إجراء الفرض الضريبي<sup>2</sup>.

وكنتيجة لهذه الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة فإن الإدارة ملزمة بإشعار المكلف بالضريبة بعملية المراجعة، ويكون الإشعار مرفقا بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، كما يتوجب عليها تحديد مدة المراجعة، وإعلامه بإمكانية الاستعانة بمستشار<sup>3</sup>.

#### 1- الإشعار بالمراجعة

لا يمكن القيام بمراجعة معمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالمراجعة أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية(الذي يلخص القواعد الأساسية المطبقة في مجال المراجعة الضريبية)، ومنحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشرة يوماً (15)، ابتداء من تاريخ الاستلام<sup>4</sup>.

ففي قرار صادر عن مجلس الدولة<sup>5</sup> بتاريخ 2003/06/17 قضى بما يلي: "حيث أن المستأنف عليه كان محل مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية حول دخله الإجمالي حيث وجه له إشعار بالمراجعة بتاريخ 1998/11/11.

<sup>1</sup> - المادة 21 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - أحمد فنيدس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 179.

<sup>3</sup> - المادة 21 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - المادة 21 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 010630، الصادر بتاريخ 2003/06/17، كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتاتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 203.

وحيث أنه تطبيقاً للمادة 131 مكرر<sup>1</sup> يمنح للمكلف بالضريبة محل المراجعة المعمقة أجلاً للتخصيص لا يقل عن 15 يوماً ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار بالمراجعة.

وحيث أنه بالرجوع إلى أوراق الملف وإلى تصريح المستأنفة إدارة الضرائب نفسها فإن المراجعة شرع فيها يوم 1998/11/21 أي قبل انتهاء الأجل المذكور مما يعد خرقاً لإجراء جوهرى مقرر في المادة 131 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة لذا يتعين القول بأن دفع المستأنفة باحترامها لهذا الإجراء غير مبرر.

وحيث أنه دون مناقشة الأوجه الأخرى يتعين التصريح بأن إجراءات المراجعة المعمقة باطلة لعدم احترامها للمادة 131 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وأن قرار فرض الضريبة المترتب عن هذه المراجعة باطل بدوره على أساس كل ما بني على باطل فهو باطل.

وحيث أن قضاة الدرجة الأولى أصابوا في تقدير الوقائع وتطبيق القانون وبالتالي يتعين تأييد قرارهم المستأنف كليةً".

ويجب أن يذكر الإشعار بالمراجعة الفترة موضوع المراجعة وأن يشير صراحةً، تحت طائلة البطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراجعة بمستشار من اختياره هو<sup>2</sup>.

كما يجب أن يرفق الإشعار بالمراجعة بميثاق المكلف بالضريبة والهدف منه هو إعلام المكلف بالضريبة بمجمل الحقوق والضمانات الممنوحة له خلال مراحل إجراء المراجعة المعمقة، والاعتداء على هذه الضمانات يؤدي إلى بطلان الفرض الضريبي، وهذا ما أكده مجلس الدولة في قراره<sup>3</sup> والصادر بتاريخ 2003/09/16، والذي احتوى على ما يلي:

" حيث أن المستأنف بصفته تاجر خاضع لنظام الربح الحقيقي كان محل فرض تلقائي للضريبة إثر المعاينة الميدانية التي قام بها أعوان إدارة الضرائب والتي أسفرت على التحقق من

<sup>1</sup> - المادة 131 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ملغاة بموجب القانون 01-21 ونقلت أحكامها إلى المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - المادة 21 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 009381، الصادر بتاريخ 2003/09/16، غير منشور.

عدم مسك محاسبة قانونية من طرف المستأنف وقيامه خاصة بمخالفة للقانون تتمثل في عدم تصريحه بعماله وبشرائه لتجهيزات يستعملها بمحله.

وحيث أن المستأنف نازع في الضريبة المفروضة تلقائياً عليه حول نشاطه من سنة 1992 إلى 1996 مثيراً دفع واحد المأخوذ من عدم صحة الإجراءات وذلك لعدم إشعاره مسبقاً بالمراجعة وتمكينه من تحضير وثائقه بمنحه المدة المحددة بالمادة 131 مكرر<sup>1</sup> من قانون الضرائب المباشرة، وبعدم إخطاره بنتائج الاقتراحات و تنبيهه بإمكانية الاستعانة بمستشار كما نصت عليه المادة 320<sup>2</sup> من قانون الضرائب غير المباشرة.

وحيث أن بالرجوع إلى المادة 131 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة يتعرض المكلف بالضريبة الذي لا يمسك محاسبة مضبوطة إلى فرض تلقائي.

حيث أنه لفرض الضريبة تلقائياً يتعين على إدارة الضرائب احترام إجراءات جوهرية تحت طائلة البطلان.

وحيث أنه يتبين من أوراق الملف أن إدارة الضرائب لم تثبت إشعارها للمستأنف على قيامها بعملية التحقيق الميداني كما لم تمنح له أجلاً للتحضير وإمكانه من الاستعانة بمستشار من جهة ولم تثبت إخطاره بنتائج التحقيق لتمكينه من الردّ عليها بالرفض أو القبول حسب ما هو منصوص عليه بالمادة 131 مكرر 3 و 5 من قانون الضرائب المباشرة.

حيث أن دفع المستأنف ببطلان الإجراءات يعتبر حينئذ دفع مبرر للأسباب المذكورة.

وحيث أن القرار المستأنف أخطأ في تطبيق القانون عند رفضه لدعوى المستأنف الحالي فيتعين بالتالي إلغائه وفصلاً من جديد القضاء بإبطال الإجراءات وما ترتب عنها من ضرائب طبقاً للمادة 131<sup>3</sup> من قانون الضرائب المباشرة ."

ومما سبق نخلص إلى أن العون الجبائي قد مارس رقابة أولية من خلال تفحص التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة، وعناصر أخرى متوفرة لدى إدارة الضرائب،

<sup>1</sup> المادة 131 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ملغاة بموجب القانون 01-21 ونقلت أحكامها إلى المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> المادة 320 من قانون الضرائب غير المباشرة ألغيت وحولت مقتضياتها إلى المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة حولت أحكامها إلى المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

إضافة إلى استعمال حق الاطلاع لدى الغير، وعليه يمكن اعتبار المراجعة المعمقة رقابة معمقة<sup>1</sup>.

## 2- تحديد التدقيقات المفاجئة

في بعض الحالات إرسال الإشعار للإعلان عن قدوم المدقق يمكن أن يرفع أو يزيل جزء من فعاليته في الرقابة الضريبية، فحقيقة، يمكن الخشية بأن الإشعار بالمراجعة يجر المكلف بالضريبة إلى أن يقوم بإخفاء أو إزالة مثلاً دليل عمليات الشراء أو البيع دون فواتير، من حيث تطبيق المراجعة المفاجئة المرسخ من طرف الإدارة والتي تقدر بأن الإشعار بالمراجعة يمكن أن يسلم للمكلف في الوقت نفسه الذي تبدأ فيه عمليات المراجعة، وعليه، يمكن أن تتم المراجعة على مرحلتين، حيث الإشعار المرسل إلى المكلف بالضريبة يمكن أن يتضمن طلب كشوف حسابات بنكية والتي يمكن أن تماثل رقابة مادية ( مفاجئة ) سابقة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 182.

<sup>2</sup> - jacques grosclaude et philippe marchessou, op.cit., p135, 136.

### ثانيا: مسعى المدقق

سننتظر في هذا العنصر إلى فحص حركة الأموال أولا، وتحليل الحسابات البنكية ثانيا، تأسيس ميزان خزينة ثالثا، تقييم نسق المعيشة رابعا، إرسال طلبات التوضيح أو التبرير خامسا.

#### 1-فحص حركة الأموال

يقوم العون الضريبي بإجراء فحص لحركة الأموال بتحليل الأرصدة البنكية، فالتحليل الدقيق للحركات الظاهرة في الحسابات البنكية يسمح بالطلب من المكلف بالضريبة بتوضيح مصدر الأرصدة المسجلة وكشف عدم الانتظام الجسيم، وتأسيس ميزان خزينة أو نقود<sup>1</sup>.

#### 2-تحليل الحسابات البنكية

بهدف الحصول على معلومات غير موجودة في الوثائق والملفات التي تملكها الإدارة الضريبية مثل: فحص الحسابات البنكية للمكلف، كما أن هذا الفحص للحسابات يجب أن يطال جميع الأشخاص الذين يعيشون معه من أولاد وأقارب...الخ، كما تتم مراقبة الأسهم التي قد يملكها المكلف في بعض الشركات، الاتصال بمصالح محافظة الشرطة لمعرفة عدد الرحلات نحو الخارج...الخ.<sup>2</sup>

وتسمح هذه العملية بتحديد المداخل المصحح بها عن طريق الشيك أو بالتحويل من حساب إلى آخر، الحركات من حساب إلى حساب، الحصص النقدية، إيداع الشيكات والتحويلات المبررة المصدر، والتحليل المفصل للاعتمادات البنكية يمكن أن يبين الوجود المحتمل لحسابات مالية غير مصحح بها في مقابل المداخل المدرجة بتصريحات الدخل مع الإعتمادات المقابلة والمحددة على كشوف الحسابات المالية، والاعتمادات غير المبررة المصدر من طرف المكلف بالضريبة تشكل بالنسبة للمدقق مداخل خاضعة للضريبة، وتتطلب الحصول على توضيحات شفوية أو كتابية تتعلق بمصدرها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 184.

<sup>2</sup> - تريش مختار، مرجع سابق، ص 31.

<sup>3</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 184.



### 3- تأسيس ميزان خزينة

يقوم العون الجبائي القائم بالمراجعة الجبائية، بإعداد ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصل عليها من خلال فحص الملف الجبائي، وكذا إجراء البحوث الخارجية<sup>1</sup>.

### 4- تقييم نسق المعيشة

إن أساس هذا التقييم يتمثل في تحديد مبلغ النفقات، والهدف من خلاله هو التقليل من شكوك العون الضريبي أو تأكيدها، حيث تتم دعوة المكلف في إطار النقاش الوجيه، فيقوم المكلف بالتصريح بمعطيات حياته والإدلاء بمختلف عناصر دخله، وقبل إرسال طلبات التوضيح أو التبرير، يحاول المدقق وضع صورة نهائية يوضح من خلالها التباينات والتناقضات المكتشفة نتيجة تحليل حركات الأموال<sup>2</sup>.

### 5- إرسال طلبات التوضيح أو التبرير

يعتبر هذا الإجراء عادي، بهدف التحقق من صحة التصريحات على الدخل الإجمالي، فبالنسبة لطلبات التوضيح تلتزمها الإدارة الضريبية لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح .

أما فيما يخص طلبات التبرير فتلتزمها إدارة الضرائب من المكلف بالضريبة في إحدى الحالات الآتية:

- فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.

- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمدخيل هامة مع تلك المصرح بها.

وعليه فإن الإدارة تتمتع بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار، لكن باستطاعته أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات التبدليس<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> يمكن من خلال هذه الميزانية تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصل عليها من أجل إظهار الدخول غير المصرح بها، كما يسمح بفحص تغيرات الذمة المالية للمكلف، ومن ثم توجيه المراقب أثناء عملية سير المراجعة.

<sup>2</sup> أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 186.

<sup>3</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة، سنة 2016، ص32.

## ثالثاً: الحقوق و الضمانات الممنوحة للمكلف

أمام صرامة إجراءات الرقابة الجبائية يحوز المكلف ضمانات عديدة تحمي حقوقه خلال إجراءات المراقبة.

وسنحاول تقديم حقوق المكلف بحسب ترتيبها تبعاً لمراحل سير المراجعة المعمقة وهي الاستعانة بمستشار، تحديد مدة المراجعة، النقاش الشفوي والوجاهي.

## 1- الاستعانة بمستشار

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه.

لكن حضوره ليس ضرورياً أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها<sup>1</sup>.

كما نص قانون الإجراءات الجبائية على ذلك: "يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشير الإشعار بإعادة التقويم على أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها"<sup>2</sup>.

## 2- مدة المراجعة

لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الضريبية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالمراجعة أو من تاريخ تسليمه، إلى غاية الإشعار بإعادة التقويم وذلك تحت طائلة بطلان إجراء المراجعة<sup>3</sup>.

لكن إدارة الضرائب يمكن ألا تنقيد بمهلة السنة في حالة المناورات التدليسية من جانب المكلف بالضريبة أو التلاعب في إعطاء المعلومات غير الصحيحة أو الناقصة أو رده على طلبات التوضيح خارج الآجال المحددة للرد<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> -وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة، لسنة 2016، ص 14.

<sup>2</sup> - المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - بن عبد الله عادل و مستاري عادل، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، ملتقى وطني حول إجراءات الرقابة الجبائية، جامعة 8 ماي 45، جامعة قالم، يومي 21 و 22 أبريل 2008، ص 45.

## 3- النقاش الشفوي والوجاهي

يعتبر النقاش الشفوي والوجاهي من بين الضمانات التي منحها المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة الخاضع للمراجعة المعمقة في مجمل وضعيته الضريبية الشاملة، حيث يشكل النقاش الوجيه بين المكلف بالضريبة والمدقق أساس إجراء الرقابة الضريبية حتى تكون منتظمة، وحسب ما جاء في نصوص القانون الضريبي، يجب أن يكون للمكلف بالضريبة إمكانية النقاش الشفوي والوجاهي مع المدقق، ويعني أن يكون بإمكان كل طرف تقديم آراءه وتوضيحاته للآخر، والرد على ما يثيره من دفوع ومسائل قانونية، في سبيل التوصل إلى تقدير الضريبة<sup>1</sup>.

ومهما كانت طبيعة هذا النقاش، شفويا كان أو كتابيا، فالهدف منه محصور في تفسير وشرح عدم الانسجام المكتشف من طرف العون الجبائي خلال المراجعة وبالتالي يتحدد وعاء الضريبة بدقة<sup>2</sup>.

## رابعا: نتائج المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الضريبية الشاملة

يفرض قانون الإجراءات الجبائية بصورة إلزامية إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراجعة المعمقة في مجمل وضعيته الضريبية الشاملة، كما منحه حق الردّ على النتائج المبلغة له، وكأهم ضمان منحه المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة هو عدم إجراء فحص ثان يخصص نفس الفترة و نفس الضريبة.

## 1- إعلام المكلف بالضريبة بالنتائج

يجب إبلاغ المكلف بالضريبة بنتيجة المراجعة المعمقة في مجمل وضعيته الضريبية، سواء تعلق الأمر بإعادة التقويم ورفع الضريبة، أو حتى في حالة غياب إعادة التقويم، ويتم إجراء التبليغ بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو بتسليم الإشعار إلى المعني مع إشعار بالاستلام<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 8 ماي 45، جامعة قلمة، عدد 35، سبتمبر 2013، ص 195.

<sup>2</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 191.

<sup>3</sup> - المادة 21 - 5 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

ولقد أحاط المشرع إجراء الإشعار بنتائج المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الضريبية الشاملة بعدة خصائص هي التفصيل والتعليل والإشارة إلى حق المكلف في الاستعانة بمستشار للردّ على نتائج المراجعة المبلغ بها<sup>1</sup>.

ولقد اشترط المشرع أن تتم صياغة نتائج المراجعة المعمقة بشكل مفصل بالقدر الكافي وأن يتضمن التعليل الذي استندت إليه الإدارة الضريبية في الوصول إلى تلك النتائج، هذا التفصيل يسمح بتبسيط النتائج أما التبرير فيمكن المكلف من ملاحظة الأسانيد التي تعتمد عليها الإدارة حتى يتسنى له تقديم ملاحظاته بشأنها والردّ عليها بالشكل المناسب<sup>2</sup>.

وللمكلف بالضريبة أجل 40 يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعدّ عدم الردّ بمثابة قبول ضمني، وقبل انقضاء أجل الردّ، يجب على العون المدقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك<sup>3</sup>.

كما يمكنه بعد الردّ، الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية<sup>4</sup>.

وفي حالة ما إذا رفض العون المدقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه يجب عليه إبلاغ هذا الأخير عن طريق مراسلة مفصلة ومبررة<sup>5</sup>.

## 2- عدم إجراء فحص ثان يخص نفس الفترة ونفس الضريبة

عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في مجمل الوضعية الضريبية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الضريبية، بعد ذلك، الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال المراجعة أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - بن عبد الله عادل، مرجع سابق، ص 47.

<sup>2</sup> - المادة 21-5 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - المادة 21-5 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - المادة 21-5 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup> - المادة 21-5 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>6</sup> - المادة 21 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

## المبحث الثاني

## نتائج الرقابة الجبائية الخارجية

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 بالاطلاع وإجراء المعاينة يمكنها من التأكد من صحة ما صرح به المكلف من معلومات وبيانات، ومعرفة مدى مطابقتها للواقع، لكن في بعض الأحيان قد تواجه الإدارة الجبائية بعض النقاط الغامضة فتضطر إلى طلب التوضيح أو التبرير من المكلف حتى تتمكن من استقاء حق الخزينة العامة.

وبعد أن تحصل إدارة الضرائب على الإيضاحات اللازمة، فإنها تقوم بتقييم الضريبة من جديد متى كانت غير مطابقة للواقع، وتكون عملية إعادة التقييم في صورتين، إما بطريقة وجاهية بحيث تسمح للمكلف بمناقشتها بتقديم ملاحظاته، وإما أن تكون بطريقة تلقائية لعدم جدوى النقاش مع المكلف بالضريبة، أو لثبوت نيته في التدليس ومحاولة التهرب من الضريبة وإخفاء الحقيقة.

## المطلب الأول

## إعادة التقييم الضريبي الوجيهي (الحضوري)

تعد الوجيهة من أهم الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، على اعتبار أنها الوسيلة الوحيدة لدى المكلف بالضريبة التي تخوله إبداء ملاحظاته، وتقديم تبريراته عن مصادر دخله للإدارة الجبائية، وبذلك فعلى الإدارة الجبائية أن تحترم كل الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، خلال مرحلة إعادة التقييم الوجيهي الضريبي (الحضوري)<sup>1</sup>.

وقد نصت عليه المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية، وسنتناول في مايلي وعلى التوالي خاصية الوجيهة، مجال تطبيق إعادة التقييم، خصائص إجراءات إعادة التقييم.

<sup>1</sup> - برينش أنيس، مرجع سابق، ص 37.

## الفرع الأول

## خاصية الوجاهة و مجال التطبيق

تعد الوجاهة من بين الضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب، ولهذه الخاصية مجال واسع، وفي مايلي سنتطرق إلى خاصية الوجاهة أولاً، ومجال تطبيقها ثانياً.

## أولاً: خاصية الوجاهة

إن إعادة التقييم الجاهي يعرف على أنه مجموعة من التدابير والإجراءات 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 إجراءات القانون العام<sup>1</sup>، 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 للمكلف بالضريبة بمناقشتها وتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله<sup>2</sup>.

إذ يمكن أن نصف مبدأ الوجاهية ضمن مبدأ عام، مفهومه ودلالاته هو حق الدفاع، ويعد هذا المبدأ من المبادئ العامة للقانون المعترف بها دستورياً، طبقاً لنص المادة 33 من دستور 1996 م<sup>3</sup>، إذ أن احترام مبدأ الوجاهية سيسمح للمكلف بالضريبة بالدفاع عن نفسه، خاصة بما يتعلق بإعادة التقييم الجاهي، إذ يستطيع المكلف بالضريبة إبداء ملاحظاته وتقديم التفسيرات من شأنها إنارة المدقق حول الإجراء السليم الذي يمكن أن يتبعه.

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 بالضريبة.

<sup>1</sup>- jean pierre casmir, control fixal et contentieux de l'impot ,paris,la ville guerrien édition,1990, p100.

<sup>2</sup>- برينش أنيس، مرجع سابق، ص 39.

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

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 عليها من جهة ثانية<sup>1</sup>.

وحتى يكون إعادة التقييم الجاهي صحيحا لا بد أن يتم بين طرفيا هما الإدارة الجبائية من ناحية كطرف أول وذلك باعتبارها ممثلة السلطة المالية في شؤون الضرائب، فهي التي يكون لها اختصاص وصلاحيات التعامل والتحاور مع المكلف عن طريق ممثلين وهم الموظفين المختصين، أي المحقق الجبائي الذي خوله القانون صلاحية إجراء التحقيق مع المكلف بالضريبة<sup>2</sup>.

أما من الناحية الثانية في عملية إعادة التقييم الجاهي فيكون الطرف الثاني وهو المكلف بالضريبة، فإما أن يكون حضوره شخصيا أو من يمثله قانونيا، وبالتالي أي تعامل خارج عن هذه الدائرة بمعنى قيام شخص آخر بالتعامل مع الإدارة الجبائية يجعل من إعادة التقييم الجاهي غير قائم على أساس قانوني، إلا إذا وكله المكلف بالضريبة المعني بإعادة التقييم الجاهي بموجب وكالة خاصة<sup>3</sup>.

وفي الأخير وحسب رأينا الخاص، نجد بأن إعادة التقييم الجاهي عبارة عن حق للدفاع خول للمكلف بالضريبة، وأنه مبدأ هام أقرته العديد من المصادر وجعلته ملزما وخرقه يؤدي بالضرورة إلى بطلان الإجراءات المتخذة.

### ثانيا: مجال التطبيق

لا يمكن للإدارة الجبائية إعادة تقييم أسس الضريبة تلقائيا وإنما يجب عليها أن تتبع إجراءات وجاهية أي تتبنى حوار وجاهي مع المكلف بالضريبة، في حالة احترامه لكل الالتزامات الملقاة على عاتقه لاسيما إيداع التصريح وتدعيمه بالوثائق الإثباتية، ليس رغبة منها وإنما بالزام من المشرع الضريبي<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - برينش أنيس، مرجع سابق، ص 37.

<sup>2</sup> - عبيدات سمير، مرجع سابق، ص 29 و 30.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 32.

<sup>4</sup> - واضح إلياس، قواعد توزيع عبء الإثبات، ملتقى وطني حول الإجراءات الجبائي، جامعة 8 ماي 1945، جامعة قلمة، يومي 21 و 22 أبريل 2008، ص 149.

إن مجال استعمال إعادة التقييم الجاهي واسع وهو ناتج 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 أجاز القضاء الإداري بأن تستعمل الإدارة إجراء إعادة التقييم الجاهي لتصحيح الأخطاء في عمليات تصفية الضريبة، وحتى في غياب كل نقص أو عدم دقة في التصريحات المكتتبه من قبل المكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

نجد أن خاصية الوجهة من حيث طبيعة الضريبة تطبق بخصوص الضريبة على الدخل، الرسم على القيمة المضافة، حقوق التسجيل، وهذا الإجراء غير مطبق في مجال الضرائب المباشرة المحلية<sup>2</sup>.

وإن إجراء التقييم الجاهي يطبق مهما كان سبب إعادة التقييم ومهما كان أساسه، سواء كان قاعدة تشريعية أو نصا تنظيميا (مرسوم أو قرار)، أو ببساطة تجسيد بعض الأفعال من قبل المدقق<sup>3</sup>.

### ثالثا: خصائص إجراء إعادة التقييم الجاهي

يتميز إجراء إعادة التقييم الجاهي بجملة من الخصائص نذكر منها:

- بإرسال إشعار بإعادة التقييم، بشرط أن يكون هذا الإشعار موافقا لما نص عليه القانون<sup>4</sup>.

- بأن يمنح للمكلف بالضريبة أجل 40 يوما للإجابة على الإشعار، وإلزام إدارة الضرائب بالإجابة على ملاحظاته تحت طائلة بطلان الفرض الضريبي<sup>5</sup>.

- وأهم ميزة يتمتع بها إعادة التقييم الجاهي هو أن عبء الإثبات يقع على إدارة الضرائب، هذا العبء تتحمله إدارة الضرائب حتى أمام القاضي في حال ما إذا رفع النزاع إلى القضاء<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 211.

<sup>2</sup> - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 101.

<sup>3</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 212.

<sup>4</sup> - المادة 20-6 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup> - المادة 20-6 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>6</sup> - واضح إلياس، مرجع سابق، ص 150.



## الفرع الثاني

## سير إعادة التقييم الجاهي

لقد ألزم المشرع الضريبي الجزائري الإدارة الجبائية للقيام بالتقييم الضريبي الجاهي مجموعة من الإجراءات، يجب التزامها تحت طائلة البطلان والتي تعتبر ضمانا للمكلفين بالضريبة حيث يتوجب على الإدارة الجبائية :

## أولا: الإشعار بإعادة التقييم الجاهي

ألزم المشرع الجبائي إدارة الضرائب قبل أن تشرع في إجراء إعادة التقييم الجاهي أن تعلم المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، تحت طائلة بطلان الإجراء.

وهذا الإشعار خصص له كيفية معينة يتوجب على إدارة الضرائب إتباعها، وألزم أن يكون الإشعار متضمن لمجموعة من البيانات، وفي هذا السياق سنتناول على التوالي كيفية الإشعار ومضمون الإشعار، وأخيرا تسبب الإشعار.

## 1- كيفية الإشعار

و يكون ذلك بإرسال إشعار بإعادة التقييم للمكلف 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<sup>1</sup>.

كما يعتبر تبليغ الإشعار بإعادة التقييم الجاهي قاعدة شكلية جوهرية وفي حالة غياب الإشعار أو عدم قانونيته تلغى الضريبة بسبب عدم تمكين المكلف بالضريبة من الرد وتقديم ملاحظاته على هذا الإجراء المتخذ في حقه، وبذلك تكون الإدارة الجبائية قد أخلت بمبدأ الوجاهة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - برينش أنيس، مرجع سابق، ص 40.

<sup>2</sup> - أحمد فنيدس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 198.

## 2- مضمون الإشعار بإعادة التقييم الوجيه

يتضمن الإشعار بإعادة التقييم الوجيه مجموعة من المعلومات منها:

\_ يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مكتوباً وموقعاً من العون القائم بالتصحيح، إضافة إلى ختم المصلحة التي ينتمي إليها<sup>1</sup>.

\_ يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلاً بقدر كافٍ ومعللاً، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته وإعلان قبولها<sup>2</sup>.

\_ في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن لإدارة 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<sup>3</sup>.

## 3- تسبب الإشعار بإعادة التقييم الوجيه

ألزم المشرع الضريبي الإدارة الجبائية أن تقوم بتسبب الإشعار من خلال إثباتها صحة إجراء إعادة التقييم الوجيه، يجب أن يبين هذا الأخير بكل وضوح الأسباب التي دعت إلى إجراء التقييم وكذا تقييم المواد القانونية المطابقة لذلك، كما يجب أن تبين التعديلات أسس الضريبة المزمع إجرائها (كالزيادة في مبلغ الضريبة المقترحة للمناقشة) حيث تمكن هذه الإجراءات المكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات، كما يجب أن يكون الإشعار مفصلاً بقدر كافي ومعللاً (بجداول وأرقام)، بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس الضريبة، ويجب على المفتش القيام في نفس الوقت بدعوة المكلف إلى تقديم قبوله أو ملاحظاته<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 20 الفقرة قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - المادة 20 الفقرة 6 قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - المادة 20 الفقرة 7 قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 120.

### ثانياً: إجابة المكلف بالضريبة

إن حق الردّ معترف به للمكلف بالضريبة وهو يعتبر الوجه الآخر لمبدأ الوجاهية، ومبدأ احترام حقوق الدفاع ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوماً بالنسبة لإعادة التقييم الوجيه الناتج عن طلب التدبير والتوضيح الذي تلجأ إليه الإدارة لمراقبة التصريح.

ويجب الإشارة إلى أن الإدارة تمتنع عن القيام بإعادة التقييم قبل انتهاء أجل الردّ، ويعتبر امتناع المكلف بالضريبة عن الردّ أو الردّ بعد فوات المواعيد قبول ضمنى لنتائج إعادة التقييم المقترح من طرف الإدارة<sup>1</sup>.

وبالنسبة لردّ 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 الضريبية موقفين، فإما قبول ردّ المكلف بالضريبة وبالتالي العدول عن عملية إعادة التقييم، وإما أن ترفض ردّ المكلف بالضريبة وفي هذه الحالة تعتمد أسس الضريبة الجديدة التي حددتها<sup>2</sup>.

وعند الانتهاء من إجراء إعادة التقييم الوجيه الضريبي، لا يجوز لإدارة الضرائب الشروع في تدقيق جديد خاص بنفس الفترة وب نفس الضريبة، إلا إذا صرح المكلف بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال سير إجراءات المراجعة أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية<sup>3</sup>.

### المطلب الثاني

#### إعادة التقييم التلقائي

في ظل النظام الضريبي التصريحي، فإن المكلف بالضريبة ملزم باحترام الالتزامات القانونية المفروضة عليه، وأهم التزام هو إيداع تصريحاته الجبائية بالأدلة والحجج التي تثبت صحة المعطيات الواردة فيها، بالإضافة إلى تسهيل مهمة الإدارة في رقابة هذه المعطيات ومدى صحتها، وفي المقابل عدم التقيد بهذه الالتزامات ينعكس سلباً على المكلف بالضريبة، والإخلال بها يعتبر مبرر غير كافي لإعطاء الإدارة الجبائية الحق في اللجوء إلى الإجراءات

<sup>1</sup> - المادة 21 - 5 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - واضح إلياس، مرجع سابق، ص 151.

<sup>3</sup> - المادة 21 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

الأحادية أو التلقائية لتحديد أسس الضريبة، أي أنها تقوم بتسوية ضريبية وفق إجراءات غير وجاهية.

وبالرجوع إلى نصوص التشريع الجبائي الجزائري فإننا لا نجد أي تعريف جامع ومانع للفرض التلقائي للضريبة، ونفس الشيء بالنسبة للتشريع الجبائي الفرنسي، غير أننا نجد بعض التعريفات المختلفة من هنا وهناك وهذا بحسب الزاوية أو النظرة لهذا الإجراء.

ويعرف 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 المفروضة على عاتق المكلف بالضريبة<sup>1</sup> . "

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<sup>2</sup>.

ومن خلال هذه التعاريف يمكن القول بأن الإجراءات الأحادية لفرض الضريبة تعتبر عقوبة تتخذها الإدارة الجبائية ضد المكلفين بالضريبة الذين أخلوا بالتزامهم القانونية وعدم احترامها لإجراءات وقواعد فرض الضريبة حيث تقوم الإدارة بتحديد أسس الضريبة دون الحاجة إلى إشراك المكلف بالضريبة وهذا كعقوبة لعدم احترام لالتزاماته المفروضة عليه قانونيا.

<sup>1</sup> - برينش أنيس، مرجع سابق، ص 42.

<sup>2</sup> - سيد أمر محمد، التعديل التلقائي للضريبة- دراسة مقارنة بين التشريع الفرنسي والتشريع الجزائري، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 08، 2015، ص 204.

## الفرع الأول

### حالات تطبيق الإجراءات التلقائي وضمانات المكلف بالضريبة فيه

لقد حدد المشرع حالات لجوء إدارة الضرائب إلى الإجراءات التلقائية، وكذا الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة قبل اللجوء إلى هذه الإجراءات.

#### أولاً: حالات التطبيق

تتمتع إدارة الضرائب بسلطة الفرض التلقائي للضريبة على المكلف بها، وتلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة وفقاً للعناصر والمعلومات التي بحوزتها، كما يعتبر هذا الفرض من أهم الإجراءات التي تلجأ إليها الإدارة الجبائية وهذا بالنظر إلى عدد المنازعات المعروضة على القضاء، وقد نص عليها المشرع ضمن قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتتمثل هذه الحالات التي تدفع الإدارة الجبائية إلى اعتماد الفرض التلقائي فيما يلي:

#### 1- التخلف عن تقديم التصريحات

تفرض الضريبة تلقائياً على المكلف بالضريبة في حالة عدم تقديم التصريح الضريبي أو في حالة إرسال التصريح خارج الأجل المحدد أي أنه إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة الضريبية خلال أجل 30 يوماً اعتباراً من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع الإشعار بالاستلام يعتبر هنا تخلف في التقديم<sup>1</sup>.

#### 2- معارضة الرقابة الضريبية

إن معارضة الرقابة هي الوضعية التي تستحيل فيها المراقبة بفعل المكلف بالضريبة أو بفعل الغير<sup>2</sup>، أي رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعائنة سواء من قبله أو حضور أي شخص يقوم بالاعتراض والعرقلة بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بإجراءات متابعة عمليات الرقابة<sup>3</sup>، هنا يتم إجراء الفرض التلقائي بالإضافة إلى ذلك فإن معارضة الرقابة تنتج عنها عقوبات جبائية (الغرامات) وأخرى جنائية (الحبس) في حق المكلف الذي ارتكب هذا الفعل عن سوء نية.

<sup>1</sup> - المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 123.

<sup>3</sup> - المادة 44 الفقرة 1 من ق إ ج.

### 3- حالة التخلف عن الردّ على طلبات التوضيح أو التبرير

تلتزم الإدارة الضريبية في حالة الردّ غير الكافي على الطلبات بتوجيه إنذار للمكلف لاستكمال الردّ خلال 30 يوما على أن تحدد له صراحة العناصر الواجب استكمالها، وتتبع إجراءات إعادة التقييم التلقائي إذا كان ردّ المكلف بعد الإنذار غير كاف أو تم بعد انقضاء الميعاد المحدد، وتلتزم إدارة الضرائب بأن توجه للمكلف بالضريبة الإشعار بعناصر إعادة التقييم<sup>1</sup>، بالإضافة إلى ذلك ففي حالة عدم التصريح، وعندما يتجاوز الدخل الصافي الإجمالي من الضريبة وذلك حسب المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والضريبة على الأرباح غير التجارية)<sup>2</sup>.

### 4- التخلف عن تعيين ممثل في الجزائر

في حالة الامتناع عن تعيين من يمثل المكلف بالضريبة إذا كان مقيما في الخارج بالنسبة للمكلفين بالضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات، ولكنه يمارس فيها نشاطات أو يمتلك أموالا هو ملزم بطلب من الإدارة بتعيين ممثل في الجزائر، وفي حالة التخلف عن تعيين الممثل في الأجل المحدد يتعين على إدارة الضرائب اللجوء إلى إجراء التقييم التلقائي للمعنيين، كذلك عندما يتعلق الأمر بمؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشأة مهنية في الجزائر خاضعة إلى الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، تختلف في الردّ على طلب مصلحة الضرائب التي تدعوها فيه لتعيين ممثل عنها في الجزائر<sup>3</sup>.

### ثانيا: الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة عند إتباع إجراءات إعادة التقييم التلقائية

تتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقييم التلقائي في ما 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 ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 267.

<sup>2</sup> - المادة 44 الفقرة 4 قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - المادة 44 الفقرة 8 من قانون الإجراءات الجبائية.

بها<sup>1</sup>، 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 عليها<sup>2</sup>.

### 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 تكميلية<sup>3</sup>.

### 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 الكلي<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 20 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - العيد صالح، مرجع سابق، ص 45.

<sup>3</sup> - المادة 20-6 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - بوشري عبد الغني، مرجع سابق، ص 105.

## الفرع الثاني

### مباشرة الإجراء التلقائي

يختلف الفرض التلقائي عن إعادة التقييم الجاهي من حيث المفهوم ومن حيث إجراءات سيره، ذلك أن عملية التصحيح التلقائي تجعل الإدارة صاحبة الامتياز في مواجهة المكلف بالضريبة الذي أخل بالتزاماته.

وقد أورد المشرع الجزائري في المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية حالات الفرض التلقائي والتي يمكن حصرها في:

**أولاً:** في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المصرح به<sup>1</sup>.

**ثانياً:** 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 وضعيته<sup>2</sup>.

**ثالثاً:** عندما لا تقدم المحاسبة إلا في حالة حدوث قوة قاهرة بعد انقضاء 8 أيام<sup>3</sup>

**رابعاً:** في حالة ما إذا تجاوزت النفقات الشخصية الجلية والمداخيل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة ولم 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 المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية<sup>4</sup>.

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

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

<sup>3</sup>- العيد صالح، مرجع سابق، ص 183.

<sup>4</sup>- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 124.



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 المباشرة<sup>1</sup>.

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

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

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.

خامسا: في حالة الاختلاف مع المفتش لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائيا أن يحصل عن طريق المنازعة على الإعفاء من المساهمة التي حددت له أو تخفيضات دون أن يثبت بأن الضريبة، المفروضة عليه مبالغ فيها<sup>2</sup>.

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 العملية .

<sup>1</sup> - المادة 86 من قانون الضرائب المباشرة.

<sup>2</sup> - المادة 44 - 8 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

## الفرع الثالث

## تحديد أسس الفرض الضريبي

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، وبالنسبة لإجراءات الفرض التلقائي تتعدم 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 وبالاستناد إلى بعض القرائن<sup>1</sup>، وفي غياب المعلومات الكافية والدقيقة يحق للإدارة أن تستعمل عناصر نسق المعيشة والضريبة على الدخل حيث يمكنها مثلاً أن تعود إلى نفقات المكلف لتقييم دخله، ويحدد أساس ضريبة المكلف الموجود في وضعية التقييم التلقائي إما بتقييم نسق المعيشة أو استعمال جدول المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة.

## الفرع الرابع

## ملاحظات المكلف و جواب الإدارة

إن التقييم التلقائي يخول للمكلف بالضريبة للإجابة عن هذا التقييم بتقديم ملاحظاته كما يلزم للإدارة بالإجابة عن إعادة التقييم بقدر كاف معللاً ومفصلاً.

## أولاً: خيار المكلف

باستلام الإشعار بالتقويم يكون المكلف مخير بين قبول الرفع الضريبي كاملاً أو ينازع فيه كلياً أو جزئياً.

## 1- قبول التقدير

تختلف آثار القبول لنتائج إعادة التقويم بحسب شكل هذا القبول إن كان صريحاً أو ضمناً:

<sup>1</sup> - أحمد فنيدس، ضمانات المكلف، مرجع سابق، ص 119.

### 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 نهائيًا ولا 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 بالضريبة<sup>1</sup>.

### ب-القبول الضمني

يعتبر القبول ضمناً في حالة عدم رد المكلف بالضريبة على نتائج إعادة التقويم في الآجال المقررة قانوناً<sup>2</sup>.

### 2- المنازعة في التقدير

إن المكلف بالضريبة له حرية كاملة في منازعة إدارة الضرائب دون تحفظ بحيث يمكنه مثلاً رفض اقتراح التقدير ويجب أن يرفق رفضه بوثائق مدعمة لحججه ويقدمه للإدارة خلال الأجل المحدد لإجابة المكلف المعني والمقدر بأربعين (40) يوماً<sup>3</sup>، وفي حالة استمرار الخلاف بين المكلف وإدارة الضرائب على مبلغ التصحيح المصرح به من قبل مصلحة الضرائب فللمكلف حق تقديم شكوى نزاعية.

### ثانياً: إجابة الإدارة عن الملاحظات

في كل مرة يقدم فيها المكلف بالضريبة ملاحظاته فالإدارة ملزمة بالإجابة دون التقييد قانوناً بأجل وتتنجز إجابة إدارة الضرائب تبعاً للنقاط المثارة من قبل المكلف بالضريبة، والتوضيحات المقدمة من المعني يمكن أن تؤخذ كلياً أو جزئياً<sup>4</sup>.

مما تقدم نستنتج أن إدارة الضرائب ملزمة باحترام الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة وهي بصدد إجراء المراجعة، وكذا الفرض الضريبي، وأن عدم احترام هذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراء المراجعة، وبالتالي بطلان الفرض الضريبي.

<sup>1</sup> - المادة 20 الفقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - واضح إلياس، مرجع سابق، ص 154.

<sup>3</sup> - المادة 20 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - أحمد فنيدس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 282.

خاتمة

## خاتمة

تجتمع إجراءات الرقابة الضريبية في مجموعتين، الأولى تسمح للإدارة بجمع الأخبار والمعلومات عن المكلفين بالضريبة والمادة الخاضعة للضريبة من خلال الرقابة المكتبية، حيث تستعمل إدارة الضرائب وسائل متعددة لضمان تنظيم وصحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، أما الثانية فتسمح بإجراء التدقيقات المتعلقة بالحسابات التي يكون المكلف مجبرا وملزما على مسكها، أو بالحالات الضريبية الشخصية.

فالمكلف بالضريبة ملزم بالتصريح بنتيجة نشاطه، وهذا التصريح لا يعتد به إلا في حدود مطابقته للواقع وحقيقة الأمر ونصوص القانون، وهو لا يقيد إدارة الضرائب كما لا يقيد المكلف بالضريبة نفسه، فيجوز لكل منهما إثبات ما يناقضه متى تأكدت مخالفته للحقيقة ونصوص القانون.

فلإدارة الضرائب الحق في تعديل التصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة متى استوجبت الضرورة القانونية ذلك، وللمكلف المقدم للتصريح أن يعدل عنه إذا ما ثبت أن تصريحه يخالف حقيقة أرباحه أو إيراداته الثابتة من واقع دفاتره و حساباته، وله الحق في معارضة التقدير الضريبي الذي تم استنادا إلى ما جاء في تصريحه، وله أيضا الحق في طرح الأمر على القضاء بالرغم من أنه وافق إدارة الضرائب على التعديلات التي أجرتها على تصريحه، حيث أن هذه الموافقة لا تمنع المكلف بالضريبة من رفع الدعوى في الميعاد وبالطرق المنصوص عليها قانونا.

وإذا اكتشفت إدارة الضرائب نقائص في التصريح فإنها تقوم بتصحيحه من خلال إجراء إعادة التقييم الوجيه، وفي حالة تخلف المكلف بالضريبة عن تقديم التصريح، فإن الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة بطريق التقدير التلقائي، على أن تخطر المكلف بالضريبة بعناصره، ويترتب على ذلك انتقال عبء الإثبات إلى المكلف بالضريبة.

تباشر إدارة الضرائب الرقابة المكتبية وإذا تبين لها عدم كفايتها، يمكنها اللجوء إلى الرقابة الخارجية سواء بمراجعة المحاسبية بالنسبة للأشخاص المعنوية، أو المراجعة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للأشخاص الطبيعية.

وقد خص المشرع الضريبي المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات، وألزم إدارة الضرائب على احترامها، وهذه الضمانات تتمثل في إرسال الإشعار بالمراجعة المتضمن لجميع

البيانات المنصوص عليها قانوناً، وإرفاقه بميثاق المكلف بالضريبة، الإشارة إلى إمكانية المكلف بالاستعانة بمستشار من اختياره، تحديد مدة المراجعة، تبليغ نتائج المراجعة، منح المكلف بالضريبة أجل للردّ، وعدم احترام هذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراء المراجعة وبالتالي بطلان إجراء الفرض الضريبي.

إن الغاية من هذه الضمانات هي خلق نوع من التوازن بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، تخوفاً من أن تتعسف الإدارة في استعمال السلطة أو أن تمارس سلطاتها بطريقة تحكّمية، لما تتمتع به من حقوق وامتيازات.

وبالرغم من الضمانات التي قدمها المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، إلا أن المراجعة المعمّقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة تبقى محل خوف ورعب للمكلف بالضريبة لأنه يؤدي قطعاً إلى إعادة التقييم الجاهي أو إلى الفرض التلقائي الذي يشكل خطر كبير على حقوق المكلف بالضريبة لأنه لا يوجد لدى إدارة الضرائب المعلومات والبيانات التي تمكنها من تحديد الدخل الحقيقي.

وعليه نختم هذه الدراسة بما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات.

### النتائج:

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

- منح المشرع مجموعة من الضمانات للمكلف بالضريبة مقابل حق الرقابة الممنوح لإدارة الضرائب، إغفال أي منها يؤدي إلى بطلان إجراء الفرض الضريبي، وللمكلف بالضريبة الحق في رفع الأمر للقضاء الذي بدوره يلغي إجراء الفرض الضريبي.

- تؤدي الرقابة الضريبية إلى كشف الغش الممارس من طرف المكلفين بالضريبة بهدف التملص من دفع الضريبة اللازمة باستعمال طرق تدليسية وإخفاء الوثائق والمعلومات التي تساعد إدارة الضرائب في ممارسة الرقابة، ودفع المبالغ المتملص منها والتي تعتبر مورداً هاماً للخزينة العمومية إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية المطلوبة، والإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.

- الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بالرقابة عن طريق القوانين المالية أو المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب لتساعد العون المدقق في أداء مهامه وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت مما تسبب له تجاوزات في حق المكلف بالضريبة أو حق الإدارة الضريبية.

### التوصيات

- العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، عن طريق القيام بحملات إعلامية في وسائل الإعلام المرئية والسمعية والمقروءة.
- إدخال المزيد من الإصلاحات على النظام الضريبي من خلال تبسيط مكوناته وتوضيحه وجعله أكثر استقرارا.
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتطوير أساليب التعامل والتواصل.

قائمة

المراجع



قائمة المراجع

أولاً: المصادر

1- دستور:

(1)- قانون رقم 16-01 المؤرخ في 06/03/2016 الجريدة الرسمية العدد 14 مؤرخة في 07/03/2016 المتضمن دستور 2016.

2- النصوص القانونية:

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

(2)- قانون الضرائب المباشرة والرسوم 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 2016.

(3)- قانون الضرائب غير المباشرة الصادر بموجب الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09/12/1976، المعدل والمتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2016.

(4)- القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية الصادر بموجب الأمر رقم 06 - 03 المؤرخ في 15 جويلية 2006، جريدة رسمية العدد 46.

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

3- النصوص التنظيمية:

(1)- المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-01 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، و المتضمن النظام المحاسبي المالي.

- (2)- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 7 أفريل 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
- (3)- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، التعليم رقم 135 الصادرة بتاريخ 2000/02/15 والمتعلقة بمعايير اختيار الأشخاص الذين يخضعون للمراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الضريبية الشاملة.

### ثانيا: المراجع

#### 1- المؤلفات:

#### - باللغة العربية:

- (1)- أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس و الفحص الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.
- (2)- زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له، النسر الذهبي للطباعة، توزيع مكتبة شادي، مصر، الطبعة الأولى، 2006.
- (3)- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011.
- (4)- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الجزء الأول، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012.
- (5)- عبد الباسط علي جاسم، الضرائب على الدخل، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
- (6)- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص32.
- (7)- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.

- (8)- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتاتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
- (9)- محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 1994.
- (10)- محمد سعيداني ، تطبيق المراقبة الجبائية في الجزائر، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2007.
- (11)- محمد فتح الله، شرح و تعليق على جرائم التهرب الضريبي و قانون الضرائب على الدخل في ضوء أحكام النقض و الدستورية والإدارية العليا، الطبعة الأولى، يونيتد للإصدارات القانونية، مصر، 2005.
- (12)- مصطفى عوادي ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة صخري، الجزائر، 2010.
- (13)- منصور بن أعمارة ، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2007.
- (14)- منصور بن أعمارة ، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، الجزء الثاني، دار هومة الجزائر، 2011.
- (15)- نشأت إدوارد ناشد، نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008.
- (16)- يحيى محيوت، قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2006.

- باللغة الأجنبية:

(1)-Daniel Richer, les procédures fiscales, presse universitaire de France, paris, 1<sup>re</sup> édition, 1990.

(2)-Dominique ledouble, droit fiscale des entreprises, litec, paris,1986.

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

(4)-Guy gest et Gilbert Tixier, manuel de droit fiscal, librairie générale de droit et de jurisprudence, paris.4eme édition,1986.

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

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

(7)-jean pierre casmir, les signes extérieur de revenu, librairie de université, paris, 1979.

(8)-Juris défi, Quand le fisc vous contrôle, édition d'organisation, 2° édition, paris, 2002.

(9)-l'tifi Mohamed Habib, le contrôle fiscal et les garanties administratives du contribuable vérifie , édition l'expert Tunis ,2006.

(10)-Maurice cozian, pricis de fiscalité des entreprises, litec, paris, 20° édition, 1996.

(11)-p. Bonneval, A. Attia, B. Haon, contester ou réclamer face au fisc et à l'urssaf, maxima, paris, 1998.

(12)-Pierre Bel trame, la fiscalité en France, hachette, Paris, 6° édition, 1998.

## 1 - المقالات:

### - باللغة العربية:

(1)- أحمد فنيديس، إجراءات مراقبة الضريبة، الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية،

جامعة قالمة، يومي 21 و 22 أبريل 2008.

- (2)- أحمد فنيديس، الرقابة المكتبية أداة لاختيار الأشخاص الذين يخضعون للتدقيق الضريبي، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قالمة، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015.
- (3)- 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 قالمة، عدد 35، سبتمبر 2013.
- (4)- إسماعيل فريجات، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قالمة، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015.
- (5)- 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.
- (6)- إلياس واضح ، قواعد توزيع عبء الإثبات، ملتقى وطني حول الإجراءات الجبائي، جامعة 8 ماي 1945، جامعة قالمة، يومي 21 و 22 أبريل 2008.
- (7)- 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.
- (8)- راضية مشري ، إجراءات المتابعة في جريمة الغش الضريبي، ملتقى وطني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالمة، الجزائر، يومي 21 و 22 أبريل 2008.
- (9)- 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.
- (10)- زبيدة كربيبي، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 07، 2005.

(11)- عادل بن عبد الله وعادل مستاري ، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، ملتقى وطني حول إجراءات الرقابة الجبائية، جامعة 8 ماي 45، جامعة قلمة، يومي 21 و 22 أبريل 2008.

(12)- محمد سيد أعمر، التعديل التلقائي للضريبة- دراسة مقارنة بين التشريع الفرنسي والتشريع الجزائري، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، العدد 08، 2015.

(13)- مريم فلكاوي، خصوصية المتابعة الجبائية للمخالفات الجبائية، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قلمة، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015.

### - باللغة الأجنبية:

(1)-Céline Delavallée et autres, le contrôle fiscal (impôt sur le revenu), le particulier édition, paris, 2007.

(2)-Lambert THierry, Contrôle Fiscale Principe et Pratique, Edition Economie, 2007.

### 3- 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)- أحمد فنيديس، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة ماجستير، جامعة قلمة، 2006.

- (2)- إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2011.
- (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، 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، 2008.
- (10)- نجاه نوي ، فعالية الرقابة الجبائية " 1999 - 2003 "، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- (11)- نصر رحال ، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة ورقلة، 2007.
- (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)- خديجة نحالي، مساهمة التقديق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية قالمة، مذكرة ماستر، جامعة قالمة، 2014.
  - (3)- سارة بوراوي، سارة بوراوي، إجراءات الرقابة على الضريبة، مذكرة ماستر، تخصص قانون الأعمال، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2015.
  - (4)- سلوى مغلو، الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسات، كلية الاقتصاد، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2010-2011.
  - (5)- عبد الرزاق غضيفي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، جامعة بسكرة، 2014.
  - (6)- فاطمة الزهراء مخلوف، حق الاطلاع للإدارة الجبائية، مذكرة مقدمة ماستر، تخصص قانون أعمال و جباية، عنابة، 2015.
  - (7)- كريم زوي، التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013-2014.
  - (8)- 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.
  - (9)- مختار تروش، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة ورقلة، 2014.
- 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، الدفعة الخامسة عشر، 2004-2007.

#### 4- القرارات والأحكام القضائية:

##### 1- القرارات:

(1)- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 137751 الصادر في 1998/09/28، فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتاتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.

(2)- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 009557 الصادر بتاريخ 2003/05/20، فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتاتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.

(3)- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 010630، الصادر بتاريخ 2003/06/17، قرار رقم فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتاتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.

(4)- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 009381، الصادر بتاريخ 2003/09/16، غير منشور.

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

(6)- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 025035، الصادر بتاريخ 2006/01/24، غير منشور.

(7)- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 024549، الصادر بتاريخ 2006/01/24، غير منشور.

##### 2- الأحكام القضائية:

(1)- المحكمة الإدارية قالمية، حكم رقم 15/1099، الصادر بتاريخ 2015/10/28، غير منشور.

5- الوثائق:

- باللغة العربية:

(1)- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين

للرقابة، لسنة 2016.

الفن والرسم

## الفهرس

مقدمة.....	ص1
الفصل الأول: الرقابة الضريبية الداخلية.....	ص4
المبحث الأول: أشكال الرقابة الضريبية.....	ص5
المطلب الأول: الرقابة الشكلية.....	ص5
الفرع الأول: الإطار العام لنظام التصريحات الضريبية.....	ص7
أولاً: تعريف التصريح الضريبي.....	ص7
ثانياً: الشروط الواجب توفرها في التصريح الضريبي.....	ص8
ثالثاً: النتائج المترتبة عن تقديم التصريحات.....	ص9
رابعاً: أهمية التصريحات الجبائية.....	ص10
خامساً: أنواع التصريحات الجبائية.....	ص11
1- التصريح بالوجود.....	ص11
2- التصريح الشهري.....	ص12
3- التصريح السنوي.....	ص13
4- التصريح بالرسم على القيمة المضافة.....	ص14
5- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط.....	ص14
6- وضع رقم التعريف الإحصائي.....	ص15
الفرع الثاني: فحص التصريح الضريبي.....	ص15
المطلب الثاني: الرقابة المستندية.....	ص17
الفرع الأول: الإطار العام لرقابة المستندية.....	ص17
أولاً: تعريف الرقابة المستندية.....	ص18
ثانياً: أهداف الرقابة المستندية.....	ص19
ثالثاً: دور الرقابة المستندية.....	ص20
الفرع الثاني: أدوات الرقابة المستندية.....	ص20
أولاً: حق الاطلاع.....	ص20

- 1-تعريف حق الاطلاع وشروط صحته.....ص21
- أ-تعريف حق الاطلاع .....ص21
- ب-شروط صحة حق الاطلاع.....ص21
- 2-مكان ووقت ممارسة حق الاطلاع .....ص22
- أ-مكان ممارسة حق الاطلاع.....ص23
- ب-وقت ممارسة حق الاطلاع.....ص24
- 3- الضوابط والحالات التي يمنع فيها ممارسة حق الاطلاع.ص24
- أ-ضوابط ممارسة حق الاطلاع.....ص24
- ب-الحالات التي يمنع فيها مباشرة حق الاطلاع...ص26
- 4-مجال وإجراءات ممارسة حق الاطلاع.....ص27
- أ-مجال ممارسة حق الاطلاع.....ص27
- ب-إجراءات حق الاطلاع.....ص31
- ثانيا: حق المعاينة والحجز.....ص31
- 1- حق المعاينة.....ص31
- أ-الإجراءات القضائية.....ص32
- ب-الإجراءات الإدارية.....ص33
- ج-التبليغ بإجراء المعاينة.....ص33
- د-انتهاء إجراء المعاينة.....ص34
- 2- حق الحجز.....ص34
- أ-الأعوان المؤهلين لإجراء عملية الحجز.....ص35
- ب-محضر الحجز.....ص35
- ج-إجراءات الحجز.....ص36

- الفرع الثالث: سير الرقابة الجبائية الداخلية.....ص37
- المبحث الثاني: نتائج الرقابة الجبائية.....ص38
- المطلب الأول: طلب التوضيح أو التبرير.....ص38
- الفرع الأول: مجال استعمال طلب التوضيح والتبرير.....ص39
- أولاً: طلب التوضيح.....ص39
- 1- طلب التوضيح الشفوي.....ص40
- 2- طلب التوضيح الكتابي.....ص40
- ثانياً: طلب التبرير.....ص40
- الفرع الثاني: إجراءات طلب التوضيح أو التبرير.....ص41
- أولاً: تقديم الطلب.....ص41
- ثانياً: إجابة المكلف.....ص42
- 1- أجل الإجابة.....ص42
- 2- الإجابة المناسبة.....ص42
- المطلب الثاني: إعادة التقييم أو إطلاق الرقابة الخارجية.....ص43
- الفرع الأول: إعادة التقييم.....ص44
- أولاً: إعادة التقييم الوجيه (الثاني).....ص45
- ثانياً: الفرض التلقائي.....ص46
- الفرع الثاني: إطلاق الرقابة الخارجية.....ص47
- الفصل الثاني: الرقابة الضريبية الخارجية.....ص48
- المبحث الأول: تقنيات الرقابة الجبائية الخارجية.....ص49
- المطلب الأول: المراجعة المحاسبية.....ص50
- الفرع الأول: الإطار العام للمراجعة المحاسبية.....ص50
- أولاً: مجال تطبيق المراجعة المحاسبية.....ص51
- 1- المكلفين المعنيين بالمراجعة المحاسبية.....ص51
- 2- الوثائق الخاضعة للمراجعة المحاسبية.....ص52

- ثانيا: مكان ومدة استعمال المراجعة المحاسبية.....ص52
- 1- المكان.....ص52
- 2- المدة.....ص52
- ثالثا: شروط المراجعة المحاسبية.....ص54
- الفرع الثاني: سير المراجعة .....ص56
- أولا: التحضير للمراجعة المحاسبية.....ص56
- 1- استلام الإشعار بالمراجعة.....ص58
- 2- مضمون الإشعار بالمراجعة.....ص58
- ثانيا: التدخل بعين المكان.....ص60
- 1- التدخل الأولي.....ص60
- 2- التدخل الأخير.....ص61
- 3- معارضة الرقابة الضريبية.....ص61
- أ- الرقابة المحاسبية من حيث الشكل.....ص62
- ب- الرقابة المحاسبية من حيث المضمون.....ص62
- ثالثا: نتائج التدخل بعين المكان.....ص64
- 1- تقييم محاسبة المكلف بالضريبة.....ص64
- أ- قبول المحاسبة.....ص65
- ب- رفض المحاسبة.....ص65
- 2- إبلاغ المكلف بنتائج المراجعة.....ص66
- أ- التبليغ الولي.....ص66
- ب- حق الرد.....ص66
- ج- التبليغ النهائي.....ص67
- د- تحرير التقرير.....ص68
- المطلب الثاني: المراجعة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.....ص69
- الفرع الأول الإطار العام للمراجعة المعمقة.....ص71
- أولا: مجال تطبيق المراجعة المعمقة.....ص71

- 1- المكلفين الذين يمكن أن يكونوا محل للمراجعة المعمقة.ص72
- 2- الضرائب التي تكون محلا للمراجعة المعمقة.....ص73
- ثانيا: مكان استعمال المراجعة المعمقة.....ص74
- الفرع الثاني: سير المراجعة المعمقة .....ص74
- أولا: التحضير للمراجعة المعمقة .....ص76
- 1- الإشعار بالمراجعة .....ص76
- 2- تحديد التدقيقات المفاجئة.....ص79
- ثانيا: مسعى التدقيق.....ص80
- 1- فحص حركة الأموال.....ص80
- 2- تحليل الحسابات البنكية.....ص80
- 3- تأسيس ميزان خزينة.....ص81
- 4- تقييم نسق المعيشة.....ص81
- 5- إرسال طلبات التوضيح والتبرير.....ص81
- ثالثا: الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف.....ص82
- 1- الاستعانة بمستشار.....ص82
- 2- مدة المراجعة.....ص82
- 3- النقاش الشفوي والوجاهي.....ص83
- رابعا: نتائج المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الضريبية الشاملة...ص83
- 1- إعلام المكلف بالضريبة بالنتائج.....ص83
- 2- عدم إجراء فحص ثان يفحص نفس الفترة ونفس الضريبة.....ص84
- المبحث الثاني: نتائج الرقابة الخارجية.....ص85
- المطلب الأول: إعادة التقييم الضريبي الوجاهي (الحضوري).....ص85
- الفرع الأول: خاصية الوجاهية ومجال التطبيق.....ص86
- أولا: خاصية الوجاهية.....ص86
- ثانيا: مجال التطبيق.....ص87



- ثالثا: خصائص إجراء إعادة التقييم الوجيهي.....ص88
- الفرع الثاني: سير إعادة التقييم الوجيهي.....ص89
- أولا: الإشعار بإعادة التقييم الوجيهي.....ص89
- 1- كيفية الإشعار.....ص89
- 2- مضمون الإشعار بإعادة التقييم الوجيهي .....ص90
- 3- تسبب الإشعار بإعادة التقييم الوجيهي .....ص90
- ثانيا: إجابة المكلف بالضريبة.....ص91
- المطلب الثاني: إعادة التقييم التلقائي.....ص91
- الفرع الأول حالات تطبيق الإجراء التلقائي وضمانات المكلف بالضريبة في.ص93
- أولا: حالات التطبيق.....ص93
- 1- التخلف عن تقديم التصريحات.....ص93
- 2- معارضة الرقابة الضريبية.....ص93
- 3- حالة التخلف عن الرد على طلبات التوضيح والتبري....ص94
- 4- التخلف عن تعيين ممثل في الجزائر.....ص94
- ثانيا: الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة عند إتباع إجراءات إعادة التقييم التلقائية.....ص94
- 1- الإشعار بالتقويم.....ص94
- 2- حق الرد.....ص95
- 3- حق الطعن.....ص95
- الفرع الثاني: مباشرة الإجراء التلقائي.....ص96
- الفرع الثالث: تحديد أسس الفرض الضريبي.....ص98
- الفرع الرابع: ملاحظات المكلف وجواب الإدارة.....ص98
- أولا: خيار المكلف.....ص98
- 1- قبول التقدير.....ص98
- أ- القبول الصريح.....ص99
- ب- القبول الضمني.....ص99

2- المنازعة في التقدير.....ص99

ثانيا: إجابة الإدارة عن الملاحظات.....ص99

خاتمة.....ص101

الملاحق

قائمة المراجع

الفهرس