



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



الملتقى الوطني حول

□ الرقابة الجبائية في الجزائر □ □ أ.فريجات اسماعيل □

جامعة بسكرة

مداخلة بعنوان

الإطار القانوني للرقابة الجبائية

يومي 28 و 29 أكتوبر 2015

مجمع هيليو بوليس قالمة

الموقع الإلكتروني للجامعة

www.univ-guelma.dz

العنوان

ص ب 401 جامعة قالمة 24000

السنة الجامعية 2015-2016م

مقدمة

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على غرار كثير من أنظمة دول العالم الجبائية على التصريح، ونظرا لما يعترى هذا النظام ويتميز به أصبحت الرقابة الجبائية أمرا حتميا فأوليت اهتماما بالغاً، ذلك للأهداف المحققة من ورائها خاصة محاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين، الأمر الذي يعطي للإدارة الضريبية الحق في التأكد من صحة التصريحات والبحث عن التجاوزات المحتمل أن يقوم بها المكلف بالضريبة. تتمثل الرقابة الجبائية في كونها فحص التصريحات الضريبية والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كان نمط شخصيتهم الضريبية، وذلك بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، ومقارنة كل التصريحات والمعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى ومع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف⁽¹⁾.

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات المخولة للإدارة الجبائية، من أجل التأكد من صحة التصريحات والتطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية، وتهدف إلى الحفاظ على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله، بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لخدمة الأهداف التنموية المسطرة، كما تستعمل الرقابة الجبائية كأداة من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات التي أدلى بها المكلف بالضريبة، لتضمن بذلك قانونيتها و تلافي نقصها وغير صحتها من جهة وتحقق مبدأ المساواة في تحمل الأعباء الضريبية (التوزيع العادل للعبء الضريبي) من جهة أخرى.

بالمقابل وحفاظا على أموال وحقوق المكلفين بالضريبة، فقد وفر المشرع حماية لهم من التعسف المحتمل والتجاوزات التي قد تصيبهم جراء قيام أعوان الإدارة الضريبية بمهامهم والتوسع فيها بالتهديد أو الضغط مثلا، ما قد يسبب أضرارا بالغة لهم، ومن ناحية أخرى فقد ألزم القانون المكلفين بالضريبة بعدد الالتزامات يستوجب القيام بها والخضوع لها، وعليه مما تقدم أنفا فقد تمثلت إشكالية هذه الدراسة في: ما هي السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية، وما هي التزامات وضمانات المكلف بالضريبة؟.

وقد اعتمدنا خطة للإجابة عليها ومناقشتها في مبحثين اثنين، كالآتي:

- المبحث الأول: سلطات الإدارة الضريبية
- المبحث الثاني: التزامات وضمانات المكلف بالضريبة

(1) عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، الجزائر،

المبحث الأول

سلطات الإدارة الضريبية

تلعب الإدارة الضريبية⁽¹⁾ دورا بالغ الأهمية لكونها أداة الدولة في تنفيذ القوانين الضريبية وتطبيق السياسات المالية للدولة، فالسلطات الممنوحة لها تتمثل في جملة الحقوق والامتيازات التي تحوز عليها الإدارة الضريبية تجاه المكلفين بها، فهي بذلك السند القانوني الذي يعطي المشروعية لتصرفات أعوانها، ويوفر لهم الحماية أثناء أدائهم لمهامهم الرقابية، وتتمثل في: الحق في الرقابة والاطلاع، وكذا الحق في المعاينة واستدراك الأخطاء.

المطلب الأول

الحق في الرقابة والاطلاع

تتمتع الإدارة الضريبية بمجموعة حقوق في مواجهة المكلف بالضريبة، حين قيامها بمهامها، نتناول في هذا المطلب الحق في الرقابة (الفرع الأول)، وكذلك الحق في الاطلاع (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الحق في الرقابة

يعد هذا الحق من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية، والأساليب التي تتسلح بها الإدارة للتأكد من صحة وصدقية التصريحات التي قدمها المكلف بالضريبة، وتعتبر الرقابة هي وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تسمح لهم بالتأكد من صدق التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية⁽²⁾، وتأخذ صورتين تتم الصورة الأولى في المكتب وتتمثل في طلب توضيحات وتبريرات، في حين تكون الصورة الثانية خارجه وتتعلق بالتحقيق الجبائي.

أولاً: الرقابة على التصريحات

حيث جاءت به المادة (18) من قانون الإجراءات الجبائية على انه:

1- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

(1) الإدارة الضريبية أو مصلحة الضرائب وغيرها من مسميات ويقصد بها جميع المصالح التابعة لوزارة المالية بجميع فروعها وتقسيماتها الإدارية الفنية والجغرافية، والتي تقوم على تنفيذ التشريعات الضريبية وتطبيق نصوصها وأحكامها، بهدف تحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة وتوريدها للخزينة العامة، وهي الجهاز الفني المتمتع بالشرعية القانونية والذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي ويعمل كهمزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي. انظر في ذلك: فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012-2013، ص42.

(2) فاطمة زعزوعة، نفس المرجع، ص129.

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

2- وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها ".

كما أن الأمر هنا لا يقتصر الأمر على الضرائب والرسوم بل يمتد إلى الحقوق غير المباشرة وحقوق التسجيل⁽¹⁾، وتتمثل أشكال رقابة التصريحات في:

• **طلب التوضيحات:** أو الاستيضاح إذ يمكن لإدارة الضرائب أن تطلب توضيح من المكلف بالضريبة حول ما تراه غير واضح أو كاف، يعني انه لا يتضمن سوى الشرح والتفسير من جانب الممول دون اشتراط لتقديم أية مبررات أو مستندات⁽²⁾.

• **طلب التبريرات:** وفيه يقدم المكلف بالضريبة تبريرات دقيقة ومطابقة للقوانين.

وكما انه عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا.

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما⁽³⁾.

• **تصحيح التصريحات:** يمكن للمفتش أن يقوم بتصحيح التصريحات المدلى بها، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع إلى الآتي:

- تبليغ المكلف بالضريبة بالتصحيح الذي سيقوم به.

- أن يبين له بكل وضوح الأسباب الداعية لذلك والنصوص القانونية المطابقة لذلك.

- دعوة المكلف بالضريبة إلى إبداء موقفه بالإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته خلال 30 يوما⁽⁴⁾.

(1) فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير في الحقوق، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2011-2012، ص 93.

(2) محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 213.

(3) المادة (19) من قانون الإجراءات الجبائية.

(4) المادة (3-4) من قانون الإجراءات الجبائية، تنص على انه: " يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك. وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما. ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى.

يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام".

وطبقا للمادة (6/19) من قانون الإجراءات الجبائية دائما، فيمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في المادة (152) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، محل تصحيح تلقائي.

ثانيا: التحقيق الجبائي في التصريحات

يتمثل التحقيق الجبائي في مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة محاولة منها اكتشاف التدليس أو التملص أو التهرب الضريبي⁽¹⁾، وينقسم التحقيق الجبائي إلى تحقيق محاسبي، تحقيق مصوب، وتحقيق شامل في الوضعية الجبائية.

1- التحقيق المحاسبي: هو جميع العمليات الرامية لمراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة⁽²⁾، والتحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان والتي تهدف لبحث إذا كانت النتائج مطابقة للقواعد المحاسبية بعين المكان، حيث يسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية في إجراء مقارنة بين تصريحاتكم الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية تصريحاتكم، على أنه لا يمكن إجراء تخفيضات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل⁽³⁾.

2- التحقيق المصوب: هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات حسابية لمدة تقل عن سنة جبائية، كما انه يخضع لنفس قواعد التحقيق المحاسبي⁽⁴⁾.

ويمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب و الرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة، كما انه يمكن للإدارة الجبائية من إجراءه لاحقا لنفس الفترة التي تمت فيها التحقيقات.

3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

(1) فاطمة زعزوعة، المرجع السابق، ص 129.

(2) المادة (1/21) من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2014، ص 85.

(4) الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، نفس المرجع، ص 85.

وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين (6) و(98) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.

تهدف المحاسبة المعمقة التأكد من مصداقية وصحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، ويتمثل هذا التحقيق في فحص الانسجام الحاصل بين⁽¹⁾:

- المداخل المصرح بها من جهة.
- الحالة المادية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة ثانية.

الفرع الثاني

الحق في الاطلاع

يعتبر هذا الحق الأصل العام في عمل الإدارة الضريبية من خلال تحقيق أهدافها والحفاظ على أموال الخزينة العامة باستخدام كافة الوسائل المتاحة، كون هذه الرقابة لا تتحقق إلا بالاطلاع على جميع الملفات والمستندات المتعلقة بنشاطات المكلف بالضريبة، حيث لم يعرف المشرع الجزائري حق الاطلاع، إلا انه قد أشار إليه في المادة (45) التي نصت على انه: " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه ".

يمارس عملية الاطلاع أعوان الإدارة الضريبية الذين لهم صفة مراقب على الأقل مع ضرورة التزامهم بالسر المهني عند أداء مهامهم، وذلك حفاظا على مصالح المكلفين بالضريبة، وخول المشرع حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات العامة والخاصة وكذا المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين والغير، ويمكن بيان حق الاطلاع بحسب المؤسسات والهيئات كالآتي:

1- الإدارات العمومية:

جاء في المادة (1/46) على انه: " لا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.

(1) الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص 86.

غير أن المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجرى بموجب الأمر رقم (65 - 297) المؤرخ في 02 ديسمبر 1965، والمتضمن تحديد مدة وكيفية إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني، لا يمكن بأي حال من الأحوال، استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية، إن الإدارات الحائزة على هذا النوع من المعلومات، ليست ملزمة بما تستوجبه الفقرة السابقة، لهذا وذاك تعد حدا لسلطة إدارة الضرائب، كما تعد كسرا لمبدأ السر المهني⁽¹⁾.

2- مصالح الضمان الاجتماعي

تنص المادة (3/46-4) على أن: "ومن أجل ممارسة الحق المنصوص عليه في هذه المادة، يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له، يجب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات المذكورة أعلاه، قبل 31 ديسمبر من كل سنة، إلى مدير الضرائب بالولاية، قبل أول أفريل من السنة الموالية. وترتبيا عليه فمصالح الضمان الاجتماعي ملزمة بموجب هذه النصوص من مد مصالح الإدارة الجبائية سنويا من الكشوف المنوه بها في المادة (3/46).

3- الهيئات القضائية

جاء في المادة (1/47) بأنه: "يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية". أي ليس وجوبا وإنما جوزا على خلاف مصالح الضمان الاجتماعي. كما أنها ملزمة أي الجهات القضائية بحسب المادة (2/47) ب: "يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تحصل 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 الدعوى مدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى".

4- المؤسسات الخاصة

تكفلت المادة (53) من قانون الإجراءات الجبائية بيان المشمولين بالاطلاع من المؤسسات الخاصة، تسهيلا للعمل الرقابي من طرف أعوان الإدارة الضريبية، وذلك تيسيرا لمراقبة التصريحات بالضرائب المكتتبه إما من قبل المعنيين أنفسهم وإما من قبل الغير، يتعين على جميع المصرفيين والقائمين بإدارة الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بتسديدات من هذا النوع، وكذا جميع التجار وجميع الشركات، أيا كان غرضها،

⁽¹⁾ الأمر الذي قضى مجلس الدولة به في القرار رقم: (133751) الصادر بتاريخ 1998/09/28، نقلا عن: فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009-2010، ص98.

الخاضعين لحق الإطلاع من قبل أعوان التسجيل، أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل ، الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات⁽¹⁾.

كما يتعين على المؤسسات والهيئات، غير المشار إليها في المادة (54) سابقة الذكر، والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات من أي نوع كانت، أو تقبض أو تسير أو توزع أموالا لحساب أعضائها، أن تقدم عند كل طلب لأعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، جميع الوثائق ذات الصلة بنشاطها لتتسنى مراقبة التصريحات المكتتبه سواء من قبلها أو من قبل الغير، بحسب المادة (57/ 1) من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمس هذا الإلزام خصوصاً، البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات⁽²⁾.

5- على المكلفين بالضريبة الآخرين

يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة 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 لحق الإطلاع ، وهذا تحت طائلة تطبيق العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون⁽³⁾، كما يمكن ممارسة السلطات المخولة لأعوان التسجيل، تطبيقا للتشريع الجاري به العمل تجاه شركات الأسهم على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مهنة مرتبطة بهذه التجارة قصد مراقبة دفع الضرائب المستحقة سواء على هؤلاء أو على الغير، وكذلك الأمر بالنسبة لكل الشركات الجزائرية أو الأجنبية، مهما كان نوعها، وكذا كل الموظفين العموميين المكلفين بتحرير العقود أو تبليغها⁽⁴⁾.

وقد حددت عقوبات لكل من يرفض أو يمنع الإدارة من حق الاطلاع، حيث نصت المادة (62) من قانون الإجراءات الجبائية على: " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من (5000) دج إلى (50.000) دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من (45) إلى (61)، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها " .

كما بينت المادة (63) منه زيادة على ذلك إمكانية اللجوء إلى التلجئة المالية قدرها (100) دج كحد ادني عن كل يوم تأخير يبدأ تاريخ سريانها من يوم تحرير المحضر المحرر لإثبات الرفض...".

المطلب الثاني

(1) المادة (53) من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) المادة (2/51) من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) المادة (58) من قانون الإجراءات الجبائية.

(4) المادة (59) من قانون الإجراءات الجبائية.

الحق في المعاينة واستدراك الأخطاء

بالإضافة إلى سلطاتها في الرقابة والاطلاع، تحوز الإدارة الضريبية إلى جانب ذلك صلاحيات أخرى، سنتولى بيانها في هذا المطلب، والمتمثلة في المعاينة (الفرع الأول)، والحق في استدراك الأخطاء (الفرع الثاني).

الفرع الأول

حق الإدارة الضريبية في المعاينة

خول المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الضريبية حق المعاينة الميدانية، وذلك بتنقلهم إلى مقرات المكلفين في إطار عملية الرقابة من خلال المعاينة الميدانية، بان يبحثوا داخلها للبحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدلائل المادية والعناصر التي من شأنها إثبات التملص من دفع الضريبة ووعائها والرقابة أيضا، لذا فقد أعطت المادة (22) من قانون الإجراءات الجبائية الحق لأعوان إدارة الضرائب في المعاينة، إذ نصت على انه: "يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة" وقد كرست المادة (35) من ذات القانون هذا الحق بالقول: "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة .

لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، وتبين، على وجه الخصوص، ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة،
 - عنوان الأماكن التي ستم معاينتها،
 - العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها،
 - أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.
- تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية⁽¹⁾.

الفرع الثاني

(1) المادة (35) من قانون الإجراءات الجبائية.

حق استدراك الأخطاء

يتمثل هذا الحق في الإمكانات الممنوحة للإدارة المحققة في إعادة النظر في الاقتطاع وتسويته، سواء بتعديله أو بإنشاء اقتطاع جديد⁽¹⁾، وهو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضريبة عندما تتلقى عناصر غير كاملة أو خاطئة لتأسيس الضريبة المعنية، ووفقا للمادة (1/327) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه: "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول"، وقد حددت المدة ب (04) سنوات لاستدراك الأخطاء، طبقا للمادة (1/326) من ذات القانون.

المبحث الثاني

التزامات و ضمانات المكلف بالضريبة

يعتبر المكلف بالضريبة أو ما يطلق عليه بالمولد أو دافع الضريبة⁽²⁾ احد أطراف العلاقة الضريبية، وهو الشخص المساهم في تمويل الأعباء العامة والذي يحدده المشرع كمدین للضريبة، كما تشير إلى كل شخص (طبيعي، اعتباري) عموما مكلف بتسديد كل مساهمة، كل ضريبة أو حق ورسم منصوص عليه قانونا⁽³⁾، هذا ولم يقدم المشرع الجزائري تعريفا للمكلف بالضريبة، واكتفى بتصنيفهم إلى مكلفين خاضعين للنظام الجزائي، ومكلفين خاضعين للنظام الحقيقي.

تجد علاقة المكلف بالضريبة مع الإدارة الضريبية أساسها في المادة (64) من دستور (96)، والتي كرست جملة مبادئ تمثلت في: مساواة المواطنين أمام الضريبة، مشاركة كل مواطن في تحمل الأعباء العامة، الصفة القانونية للضريبة، والأثر غير الرجعي لتأسيس أي ضريبة أو مساهمة أو رسم أو حق، لذلك سنعرض للالتزامات المكلف بالضريبة في مطلب أول، لنتلوه بمطلب ثان يتناول الضمانات المقررة له.

المطلب الأول

التزامات المكلف بالضريبة

المركز القانوني للمكلف بالضريبة يحدده ويحكمه القانون، لذا فهو الذي يبين التزاماته وكذا حقوقه، على اعتبار أن طبيعة العلاقة بينه والإدارة الجبائية تنظيمية، لذا فقد وضع المشرع الجزائري على عاتق المكلفين بالضريبة جملة التزامات واجبة الاحترام والتطبيق وإلا كان عرضة للعقوبة، تتمثل هذه الالتزامات في التزامات جبائية وأخرى محاسبية.

الفرع الأول

(1) فضيل كوسة، المرجع السابق، ص100.

(2) سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد(19)، العراق، 2011، ص13.

(3) فريدة زناتي، المرجع السابق، ص11.

الالتزامات المحاسبية

الالتزامات المحاسبية أو الالتزامات ذات الطابع المحاسبي، فعلى المكلفين بالضريبة ونظامهم الجبائي حقيقي يلزم عليهم احترام المبادئ العامة للمحاسبة، بمعنى يجب ان تكون قانونية ، دقيقة، معمول بها وفق المخطط الوطني للمحاسبة⁽¹⁾، ويفرض القانون التجاري عليهم مسك مجموعة من الوثائق والسجلات المحاسبية، فقد حددت المواد (9) و(10) من القانون التجاري ما يستوجب على التاجر مسكه من دفاتر محاسبية بشكل إجباري، ويشترط الاحتفاظ مع الوثائق الثبوتية القانونية كالفواتير وغيرها من المراسلات الرسمية، والتي يمارس عليها حق الرقابة والاطلاع لمدة (10) سنوات⁽²⁾، وهذه الدفاتر هي دفتر اليومية ودفتر الجرد كدفاتر إجبارية، إلى جانب الدفاتر الاختيارية التي يمسكها التاجر لتساعده في تنظيم مهامه المحاسبية.

أولاً: دفتر اليومية

مسك دفتر اليومية محدد بالقانون التجاري في مادته التاسعة، " حيث انه كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوماً بعد يوم عمليات المقاوله أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهرياً بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يومياً ".

وهو عبارة عن سجل يومي لحياة التاجر بحيث يجب عليه أن يقيد فيه جميع العمليات التي يقوم بها يوماً بعد يوم من بيع واقتراض⁽³⁾، ذو أهمية بالغة يكون موقعا ومرقما من طرف القاضي المختص إقليمياً، ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المصنفين في النظام الحقيقي الذين يمارسون أنشطة صناعية وتجارية، أما الممارسين لأنشطة غير تجارية فيمضى من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليمياً، يقدم عند كل طلب، وغياب هذا الدفتر يعرض صاحبه لإلغاء ورفض محاسبته جراء ذلك.

ثانياً: دفتر الجرد

جاء في المادة (10) من القانون التجاري على أنه: " يجب عليه أيضاً أن يجري سنوياً جرداً لعناصر أصول وخصوم مقاولته وان يقلل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتسخ بعد ذلك هذه الميزانية في دفتر الجرد "، وهو مفيد للتاجر والدائنين على اعتبار انه يقف على حقيقة المركز المالي له، وللدائنين في حالة إفلاسه حتى يتسنى لهم معرفة ما لمدينهم من حقوق وما عليه من ديون⁽⁴⁾، لذلك فهو دفتر إلزامي واجب مسكه وتقيد فيه صورة من الميزانية العامة للتاجر، ويجرى الجرد مرة واحدة في السنة

(1) عبد الغني كحلة، المرجع السابق، ص 96.

(2) تنص المادة (64) من قانون الإجراءات الجبائية، على انه: " يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لا سيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والإطلاع والتحقيق ، لمدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة (12) من القانون التجاري، وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية".

(3) نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة السادسة، 2004، ص 143.

(4) فريدة زناتي، المرجع السابق، ص 44.

على الأقل، والجرد هو تقدير إجمالي لجميع العناصر المكونة لذمة التاجر سواء كانت عناصر مادية كالبضائع والمهمات والأصول الثابتة أو غير مادية كالحقوق قبل الغير والعناصر المعنوية للمحل التجاري وسواء ذلك في حقوق المشرع أو التزاماته⁽¹⁾.

وحتى يحمل هذا دفتر الصبغة القانونية وجب أن يكون مؤشرا من المحكمة، وان يخلو من كل فراغ أو بياض، على أن تمنع الكتابة فيه على الهوامش وكذا الشطب أو التزوير.

الفرع الثاني

الالتزامات الجبائية

هي الواجبات التي يتعين على المكلف بالضريبة القيام بها فرضها المشرع عليه، يستهدف من خلالها تنظيم العلاقة بينه وإدارة الضرائب، تبدأ بالتصريح بالوجود وتنتهي بتسديد الضريبة، وتنقسم الالتزامات إلى التزامات بالتصريح والتزام بدفع الضريبة، كما يلي:

أولاً: الالتزامات بتقديم التصريحات

بموجب التشريع الجبائي ألزم المشرع المكلف بالضريبة، تقديم تصريحات في أجالها القانونية، وتتمثل في التصريح بالوجود، التصريح الشهري، التصريح السنوي، التصريح بالتنازل.

1- التصريح بالوجود: وهو العمل الأول أو الأساسي الذي بواسطته يقر الممول أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق احد النصوص الضريبية، ويتعهد بذلك بان يجري مع الإدارة الضريبية حوارا من شأنه أن يسمح لها بان تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه⁽²⁾، ويعد التزاما إداريا، ويكتتب في نموذج تسلمه الإدارة الجبائية.

- التصريح بالوجود يخص المكلفين بالضريبة الجدد، خاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات، في اجل أقصاه (30) يوما من بداية النشاط المهني، لدى مفتشية الضرائب المتواجد بها المقر الرئيسي للمؤسسة، ويجب أن يتضمن التصريح بالوجود الاسم واللقب، إضافة إلى العنوان بالجزائر وخارج الجزائر للمكلفين بالضريبة ومن جنسية أجنبية⁽³⁾.

يكتسي هذا التصريح أهمية بالغة كونه يعطي الإدارة الجبائية عن ميلاد ضريبة جديدة، ومكلف جديد حيث تعرف الإدارة مكان مزاولة النشاط وبدايته، وبالتالي يتسنى لها تحديد الضرائب وتحصيلها في مواعيدها⁽⁴⁾.

2- التصريح الشهري: يجب على المكلفين بالضريبة أن يودعوا كشفا شهريا لرقم اعمالهم، وهو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع (الرسم على النشاط

(1) نادية فضيل، المرجع السابق، ص144.

(2) محي محمد سعد، المرجع السابق، ص170.

(3) - تكفلت المادة (183) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ببيان التصريح بالوجود ومتطلباته.

- المادة (51) من قانون الرسم على الأعمال.

- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص63.

(4) فريدة زنتاي، المرجع السابق، ص27.

المهني- التسيقات على الحساب، الضريبة على أرباح الشركات الضريبة على الدخل الإجمالي-
الضريبة على الدخل الإجمالي، أجور - الضريبة على الدخل الإجمالي، مداخيل الأموال المنقولة-
الضريبة على الدخل الإجمالي...

- يجب اكتب التصريح الشهري بسلسلة (ج 50 لون ازرق)، للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض
الضريبة.

- يجب اكتب التصريح للمؤسسات التابعة للنظام الجزافي، وكذا من طرف الإدارات العمومية بسلسلة
(ج 50 أ لون بني).

- يودع التصريح في اجل (20) يوما الأولى من الشهر، على مستوى قبضة الضرائب التي يتبع لها مقر
المؤسسة.

3- التصريح السنوي: التصريح السنوي بالمداخيل والحواصل لكل شخص خاضع للضرائب المباشرة
والرسوم المماثلة، يجب عليه التصريح بمداخيله كل سنة، وكذا تصريحات مهنية خاصة، فالتصريح
الإجمالي بالمداخيل يتعلق ب:

• بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي: يجب اكتب التصريح بسلسلة (ج-1) من طرف:

- الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو
غير تجاري أو فلاحي.

- الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل متأنية من تأجير عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها
الأراضي الفلاحية.

- الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة

- الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجرية وغير أجرية، زيادة على أجرتهم الرئيسية باستثناء
الأشخاص الممارسين إضافة إلى نشاطهم الرئيسي نشاطا تعليميا أو في مجال البحث بصفة مؤقتة
أو كأستاذ شريك في مؤسسة تعليمية.

يتم اكتب التصريح الإجمالي ويرسل قبل (30) افريل من كل سنة، ويمدد إلى يوم مفتوح يليه إذا
صادف يوم عطلة، إلى مفتشية الضرائب المتواجد بها الموطن الجبائي للمؤسسة، على ان تكون
مرفوقة بوثائق وبيانات⁽¹⁾.

• الضريبة الجزافية الوحيدة: يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة اكتب
وإرسال تصريح خاص في نموذج تحدده الإدارة الجبائية، إلى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان
تواجد النشاط قبل (01) فيفري من كل سنة، كما يتعين عليهم أيضا مسك وتقديم للإدارة الجبائية عند
طلبها له: دفتر مرقم وموقع من طرف المصالح الجبائية، يتضمن كل تفاصيل مشتريات للسنة مدعم
بالأوراق التبريرية والفواتير، ودفتر مرقم وموقع يتضمن تفاصيل عملياتهم.

(1) للمزيد انظر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص 65.

4- تصريح بالتنازل، التوقف عن النشاط، بالوفاة:

في حال التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي، يجب عليه تقديم التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والتصريح الخاص في اجل (10) عشرة أيام من تاريخ التنازل أو التوقف، ويتضمن هذا التصريح ما يلي:

- تصريح إجمالي للدخول.

- تصريح خاص لمختلف فئات دخله.

أما في حالة الوفاة فيقدم هذا التصريح من قبل من لهم الحق ويجب أن تكون المداخل الخاضعة للضريبة موضوع تصريح إجمالي وتصريح خاص، على أن يودع خلال (06) أشهر من تاريخ الوفاة،

ثانياً: الالتزام بدفع الضريبة

الالتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهري ومتبادل بين كل من طرفي العلاقة الضريبية، فالمكلف يقع التزام دفع الضريبة، وهو بذلك يضع التزاما على الإدارة الضريبية بان تقوم بتحصيل الضريبة⁽¹⁾.

تسعى الإدارة الضريبية للحصول على الضريبة، بإقناع المكلف بالضريبة من سدادها تلقائياً بوعي ومسؤولية، مما يجعل من ذلك سبباً والتزاماً للقيام بالتحصيل، بالمقابل قد تخلص هذا الممول من التزام تجاهها، وتختلف طرق دفع الضريبة للممول، ونوجزها كآلاتي:

• نظام التسبيقات على الحساب:

- الضريبة على أرباح الشركات: تدفع في شكل تسبيقات أي دفعات على الحساب بعدد (03) تسبيقات ويكتمل بمتبقي التصفية.

- الضريبة على الدخل الإجمالي: يدفع تسبقتين إلى قابض مركز الضرائب بنسبة 30%، ومتبقي التصفية في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل.

• الاقتطاع من المصدر: تخضع رواتب الأجراء للضريبة على الدخل للاقتطاع من المصدر حسب الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة (104) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

• الدفع التلقائي للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني: يتم تسديد مبلغ الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني عند تسليم التصريح (سلسلة ج 50) .

وأما وسائل سدادها فيتم دفع الضرائب نقدا كأصل عام وهذا ما جاءت به المادة (370) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وأبقى الباب مفتوحاً لبقية الوسائل الأخرى كالاقتطاع البنكي أو التحويل والدفع الآلي، ويمكن الدفع بالحوالة أو السداد بالشيك، وتتعدد الوسائل ومسايرتها للتطورات التكنولوجية تضي مرونة وتجعل منه عاملاً مساعداً في دفع الضريبة.

المطلب الثاني

(1) سهام محمد جاسم، المرجع السابق، ص14.

الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

كما أن المكلف بالضريبة ملزم بالتزامات قانونية يتعين عليه الخضوع لها، يستفيد بالمقابل من الحماية القانونية أي يحق له الاستفادة من المزايا الممنوحة له قانوناً، للحفاظ على حقوقه وتأمينها مخافة شطط الإدارة الجبائية حين أداء لمهامها الرقابية، والتي تتمثل في حقوق تتعلق بالتحقيق (الفرع الأول) وأخرى تتعلق بحالة إعادة التقويم (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الضمانات المتعلقة بالتحقيق

تعتبر الحقوق الممنوحة للمكلف كقيد وحد على سلطات وامتيازات الإدارة الضريبية، التي يجب عليها احترام وإلا بطلت إجراءات هذا التحقيق، وتتمثل في:

أولاً: الحق في الإشعار المسبق للتحقيق

لا يمكن للعون المحقق الشروع في عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، طالما لم يتم إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً بذلك، فالأمر إذن يقتضي إخباره مسبقاً وتبليغه عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مع إشعار بالاستلام مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، ويتعين أن يبين الإشعار بالتحقيق صراحة:

- حالة الوضعية الجبائية الشاملة:

- الأجل الأدنى المقدر ب (15) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.
- مدة إجراء التحقيق.

- التحقيق في المحاسبة⁽¹⁾:

- الأجل الأدنى المقدر ب (10) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.
- تاريخ وساعة أول تدخل.
- مدة إجراء التحقيق.
- الفترة المعنية بالتحقيق.

• الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى.

• الوثائق الواجب الاطلاع عليها.

- التحقيق المصوب:

- الأجل الأدنى المقدر ب (10) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.

• إضافة على العناصر السابقة المشترطة في التحقيق في المحاسبة، يتم توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

ثانياً: الحق في الاستعانة بمستشار

(1) المادة (4/20) من قانون الإجراءات الجبائية.

أوجبت المادة (3/21) من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، على انه يتعين وجوبا وتحت طائلة البطلان أن يشير الإشعار صراحة إلى إمكانية المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره، حتى يساعده أو الإنابة عنه أثناء عمليات التحقيق في المحاسبة أو المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة.

ثالثا: تحديد مدة الرقابة

فترة تمكن المكلف بالضريبة تحضير نفسه ووثائقه واستمرارية نشاطه، وتختلف المدة بحسب طبيعة التحقيق، وذلك اعتبارا من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق، كما يلي:

- التحقيق المصوب: لا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق (02) شهرين ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار، بنص المادة (20 مكرر) فقرة 4.
- التحقيق المحاسبي: أوردته المادة (5/20) من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث لا يمكن أن تتجاوز (03) أشهر لمؤسسات تأدية الخدمات التي لا يفوق رقم أعمالها السنوي (1.000.000) دج، وكل المؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي (2.000.000) دج لكل سنة مالية محقق فيها، على أن يمدد هذا الأجل إلى (06) أشهر في حالة المؤسسات السابقة الذكر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز (5.000.000) دج و(10.000.000) دج لكل سنة مالية محقق فيها على التوالي، إلا انه لا يمكن أن يتجاوز (09) أشهر في جميع الحالات الأخرى.
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: مدة أقصاها سنة واحدة في المادة (4/21) من قانون الإجراءات الجبائية.

رابعا: عدم إجراء تحقيق جديد

إذا انتهت الإدارة الجبائية من التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة، خاص بفترة ما بالنسبة لضرائب ورسوم محددة، فانه لا يجوز لها أن تقوم بتحقيق جديد لنفس الفترة ونفس الضريبة أو الرسوم، على أن ذلك ممكنا فقط في حالة إدلاء المكلف بمعلومات غير كاملة أو صحيحة أو قام بطرق تدليسية⁽²⁾.

خامسا: كتمان السر المهني

نصت المادة (38) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " يلتزم ضابط الشرطة القضائية وأعاون الإدارة الجبائية كتمان السر المهني"، كما ألزمت المادة (65) من ذات القانون أعاون الإدارة الجبائية بالسر المهني⁽³⁾، وإلا تعرضوا للعقوبات المقررة في المادة (301) من قانون العقوبات.

⁽¹⁾ المادة (3/21) من قانون الإجراءات الجبائية: " يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو".

⁽²⁾ المادة (6/21) من قانون الإجراءات الجبائية.

⁽³⁾ المادة (65) من قانون الإجراءات الجبائية، تنص على انه: " يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة (301) من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به".

الفرع الثاني

الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم

زيادة على الحقوق المقررة له بمناسبة التحقيق، مكن المشرع المكلف بالضريبة بحقوق أخرى أثناء حالة إعادة التقييم، المتمثلة في الآتي:

أولاً: الإبلاغ بإعادة التقييم

يتعين على الإدارة الجبائية تبليغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة، بواسطة إشعار إعادة التقييم وهذا حتى في حالة عدم إعادة التقييم أو رفض المحاسبة، حيث تنص المادة (6/12) على: " عند ما يكون العون المحقق قد حدّد أسس فرض الضريبة، على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، بالنسبة للضريبة على الدخل، يتعين على الإدارة، في هذه الحالة، أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تقييم، برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20-6 أعلاه، يمكن أن يسلم الإشعار بالتقييم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام ".

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلاً بقدر كاف و معللاً، كما يتعين أيضاً إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة تقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها.

كما يجب إبلاغ المكلف بالضريبة المحقق معه في إطار الإشعار بالتقييم، بان لديه إمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو من مدير مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات.

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه الاستدعاء للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق، وعلاوة على ذلك يمكن أن يستعين المكلف بالضريبة بمستشار.

ثانياً: حق الرد

يسمح حق الرد الممنوح للمكلف بالضريبة من تقديم كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات أو التصحيحات المجرة من قبل الإدارة الجبائية، مما يفتح حواراً بين طرفي العلاقة الضريبية الأمر الذي يؤثر إيجاباً ويدكي الثقة بينهما ويؤدي إلى التقليل من المنازعات.

مصير هذه التصحيحات بعد التبليغ عنها بصفة قانونية، إما أن يقبل بها المكلف أو يرفضها بان يبدي ملاحظات حولها خلال (40) يوماً في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، و (30) يوماً في حالة التحقيق المحاسبي.

يذكر انه خلال الأجل القانوني يتمكن المكلف بالضريبة والمقدر ب (40) يوما في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، أن يطلبوا توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ والإشعار، كما يمكنهم طلب الحصول على توضيحات إضافية بعد انقضاء هذا الأجل.

في حالة الموافقة على التعديلات يتم تأسيس الضريبة على الأساس الذي تم تبليغه، وتصيح هذه الضريبة نهائية ولا رجعة فيها من قبل الإدارة الجبائية.

في حالة إبداء ملاحظات فان تسلك إحدى السبيلين:

- إذا وافقت الإدارة على الملاحظات واعتبرتها مؤسسة ومقبولة كليا أو جزئيا، تتراجع الإدارة عن التقييم أو تقوم بتعديله.

- إذا رفضت الإدارة هذه الملاحظات، يتعين على الإدارة الجبائية تبليغ المكلف بالضريبة برد مفصل ومبرر.

ثالثا: حق الطعن

إلى جانب الحقوق التي يملكها في مواجهة الإدارة الجبائية فيما تعلق بالضرائب والرسوم، يجوز للمكلف بالضريبة من الاحتجاج على الضرائب المفروضة عليه من المحقق، ويحتج كما يلي:

1- الطعن النزاعي: تنص المادة (70) من قانون الإجراءات الجبائية، على ان: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"، مما يؤدي بنا إلى القول أن الشكاوى المتعلقة بالضرائب تدخل ضمن إطار الطعن النزاعي، وتشتمل على الشكاوى أمام الإدارة الجبائية، الطعن أمام لجان الطعن المختصة، وكذا الطعن أمام القضاء، والطعن الويائي.

• الطعن أمام الإدارة الضريبية:

يعتبر إحدى طرق تسوية النزاع بين طرفي العلاقة الضريبية، وتجنبنا لإغراق القضاء بعديد القضايا التي تجد لها الإدارة حلولا، أتيح هذا السبيل بالشكوى أمام الإدارة الضريبية التي تعتبر ضرورية حتى للنقاضي اما القضاء إذا ما فشل هذا المسعى، ويجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم و الحقوق والغرامات حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، مع أن يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة⁽¹⁾، وتقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية من السنة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى⁽²⁾.

(1) المادة (71) من قانون الإجراءات الجبائية..

(2) المادة (72) من قانون الإجراءات الجبائية.

اما عن تأجيل الدفع فقد أكدت ذلك المادة (74) ذلك حين اشارت إلى انه يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة قانونا في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب، لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه، ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن الشروط المحددة في المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية

يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة، ويبتّ رئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجوّاري للضرائب في الشكاوى المتعلقة باختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر، اعتباراً من تاريخ استلامها، ويمدد هذا الأجل إلى (06) أشهر إذا تعلق باختصاص المدير الولائي للضرائب، ويمدد الأجل إلى ثمانية أشهر للقضايا التي يستوجب فيها الرأي الموافق للإدارة المركزية⁽¹⁾.

• الطعن أمام اللجان المختصة⁽²⁾:

يمكن وحسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في هذا القانون، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.

إن الطعن المرفوع لا يعلق الدفع ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من أحكام المادة (74) من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع، على انه لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، ويجب إرسال الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون.

• الطعن القضائي: ويتم بالطعن أمام المحكمة الإدارية ومجلس الدولة.

- أمام المحكمة الإدارية⁽³⁾:

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

يجب أن تحرك الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر، ابتداءً من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة، بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

(1) المادة (76) من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) المادة (80) من قانون الإجراءات الجبائية

(3) المادة (81) من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن الطعن أمام الجهة القضائية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة و الولاية و اللجنة المركزية المنصوص عليها في هذا القانون.

كما يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الأجل المنصوص عليها أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة (04) الموالية للأجل المحدد.

يجب أن ترسل الطلبات إلى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يتم تسجيلها ويسلم وصل استلام لمن يطلب ذلك، لا يعلق الطعن أمام المحكمة الإدارية تسديد المبلغ الرئيسي للحقوق المحتج عليها، وعلى عكس ذلك، فإن تحصيل الغرامات المستحقة يبقى معلقا إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي.

- أمام مجلس الدولة⁽¹⁾:

يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية، والقانون المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.

2- الطعن الولائي:

يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة. ويمكنهم أيضا، أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية⁽²⁾.

(1) المادة (90) من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) المادة (93) من قانون الإجراءات الجبائية.

الخاتمة

إن أساليب الرقابة الجبائية مهما كانت تتسم بالصرامة والردع، تبقى في حاجة إلى إيجاد الانسجام والتوازن اللازم بين أطراف العلاقة الضريبية، يعني أن تخضع الإدارة الضريبية للقانون دون تعسف في استعمال الحق ولا تفريط في المال العام أيضا، والبحث في كيفية تحسين العلاقة مع المكلف بالضريبة، الأمر الذي سيؤدي حتما إلى فعالية الرقابة وتحسين المردود الجبائي، وذلك يتوقف على كفاءة الإدارة التي منحها القانون عديد السلطات والامتيازات للقيام بأدوارها كاملة، فهي تملك الحق في الرقابة سواء للتصريحات أو التحقيق الجبائي، كما لها سلطة الاطلاع والمعاينة ومقدرتها على استدراك الأخطاء، فيما يظهر المكلف بالضريبة في مركز الطرف الضعيف، والذي يستوجب حماية قانونية صونا وضمانا له من كل تعسف أو لا مبالاة أو إهمال يلحقه من الإدارة المختصة، فله أن يحتج عن كل ما يصدر في حقه من ضرائب ورسوم لا يرضى بها ولا تلقى قبولا منه، وبالتالي فيجب إعلامه وتبليغه قبل الشروع في التحقيق تبليغا رسميا، وله أن يستعين بمستشار أو وكيل يساعده وينوب عنه، كما يستفيد من تحديد مدة التحقيق إلى جانب عدم إعادة التحقيق من جديد والتزام الإدارة بكتمان السر المهني، هذا فيما تعلق بالحقوق أثناء التحقيق، أما فيما يخص الضمانات المقررة في حالة إعادة التقييم فيتمتع المكلف بالضريبة بضرورة إبلاغه بنتائج التحقيق، حيث له أن يردها ويبيدي ملاحظاته حولها، وله أن يمارس حقه في

الطعن النزاعي على مستوى الإدارة الجبائية، وأمام اللجان المختصة بالطعون، وإلا يبقى القضاء الإداري ملاذ الأمن في التصدي لما تعرضت له حقوقه، هذا وفي حال إعساره أو ضيق الحال فبإمكانه طلب الإعفاء أو التخفيض من الضرائب والرسوم المحمل بها، إلا أنه مقابل هذه الامتيازات فهو مكلف بالتزامات حسابية وأخرى ضريبية أو جبائية، تتمثل الأولى في التزامات تتعلق بتقديم التصريحات والتزام بدفع وتسديد الضريبة، وثانية مؤداها مسك الدفاتر التجارية المتمثلة في دفترية اليومية والجرد، لذا فإن العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبة ذات طبيعة تنظيمية مصدرها القانون، وتبحث في التوازن بين المصالح الخاصة بالخزينة العمومية وصيانة حقوق الأفراد، من كل تعسف قد يصيبهم مخافة شطط الإدارة وتوسعها في استعمال حقها في الرقابة، التي ما فعلت لكنت خير محارب للتهرب والغش الضريبي مما يؤمن مداخل الدولة ويعمل على تحريك عجلة التنمية الشاملة.

قائمة المراجع

أولا : الكتب

1- محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2002.

2- نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة السادسة، 2004.

ثانيا: النصوص القانونية

3- قانون الإجراءات الجبائية.

4- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

5- القانون التجاري.

ثالثا: الرسائل العلمية

6- فضيل كوسة، رسالة دكتوراه في الحقوق، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، جامعة الجزائر، 2009-2010.

7- فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه في القانون العام،

جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012-2013.

8- عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية،

جامعة المدية، الجزائر، 2011-2012.

9- فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير في الحقوق، جامعة امحمد بوقرة،

بومرداس، الجزائر، 2011-2012.

رابعاً: المقالات

10- سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد(19)، العراق، 2011.

خامساً: الوثائق

11- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2014.