



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



الملتقى الوطني حول

## الرقابة الجبائية في الجزائر

د.مهوي مراد

جامعة قالمة

مداخلة بعنوان

إجراءات التحقيق المحاسبي وضمانات حقوق المكلف بالضريبة في التشريع الجزائري "

يومي 28 و 29 أكتوبر 2015

مجمع هيليو بوليس قالمة

الموقع الإلكتروني للجامعة

[www.univ-guelma.dz](http://www.univ-guelma.dz)

العنوان

ص ب 401 جامعة قالمة 24000

السنة الجامعية 2015-2016

## **مقدمة:** (طرح الإشكالية).

يثير موضوع، إجراءات التحقيق المحاسبي وضمانات حماية حقوق المكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، إشكالية جد هامة، إذ أن التحقيق المحاسبي باعتباره إحدى طرق الرقابة الجبائية وهو مجموع العمليات التي تستهدف إلى مراقبة التصرفات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته ومدى تطابقها مع القوانين والتنظيمات الجبائية المعمول بها، الأمر الذي يؤدي بنا إلى طرح

تساؤلات، حول أهم الآليات المتاحة للمكلف بالضريبة لحماية حقوقه؟ وماهي أهم الضمانات التي توفرها المنظومة الجبائية في الجزائر للمكلف بالضريبة لمواجهة الإدارة الجبائية؟ وحفظ حقوقه طبقا للقوانين و اللوائح و اللجوء إلى القضاء ، إن اقتضى الأمر ذلك، على أساس انه السلطة المختصة التي تفصل في المنازعات التي تطرح إمامها وتأمّر بإلغاء قرارات الإدارة الجبائية التي تفتقد إلى الشرعية، كما تتولى بصفة خاصة، توضيح حالات عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة وعدم مطابقة إجراءات التحقيق المحاسبي مع القوانين و اللوائح الجاري العمل بها.

للإجابة على الإشكالية المطروحة، اقترحنا الخطة التالية:

## **مقدمة:** (طرح الإشكال).

**المبحث الأول:** شروط التحقيق المحاسبي، إجراءاته و نتائجه.

**المطلب الأول:** شروط التحقيق المحاسبي وإجراءاته.

**المطلب الثاني:** نتائج التحقيق المحاسبي.

**المبحث الثاني:** ضمانات حماية حقوق المكلف بالضريبة في التشريع الجزائري.

**المطلب الأول:** التظلم الإداري.

**المطلب الثاني:** الضمانات القضائية.

خلاصة: (النتائج المتوصل إليها)

## المبحث الأول: شروط التحقيق المحاسبي، إجراءاته و نتائجه.

في العصر الإسلامي، كانت الضرائب تحمل إيعادا تقوم على فلسفة منفردة ومتميزة على بقية الأنظمة الأخرى. (1) وقد قال سبحانه وتعالى " كي لا يكون دولة بين الأغنياء منكم " (2) أما من حيث الطبيعة القانونية للضريبة، فهي حسب احدهم: عقد توريد على أساس أن فرض الضريبة تدفع مقابل ما تقدمه الدولة للأفراد من خدمات. (3) وحسب آخر فهي نوع من إسقاط التامين يدفعها كل مكلف للدولة مقابل تمتعه بالاستقرار و الطمأنينة. (4)، ثم إن قاعدة اليقين تقضي أن تكون الضريبة التي يلتزم بدفعها المكلف محددة بأحكام تشريعية واضحة وذلك بان يكون معدلها، وعائها، ميعاد دفعها وطريقة جبايتها مقررة بوضوح، مع السماح له باستعمال طرق التظلم الإداري والطعن القضائي إذا كلفته الإدارة الجبائية بأكثر مما يجب. (5)

ما يهنا هنا هو التحقيق في المحاسبة، ويقصد به: " مجموعة العمليات التي تستهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته كيفما كانت طريقة الحفظ سواء كانت يدوية أو بطريقة معلوماتية" وهذا طبعا باستثناء الدفاتر التجارية الواجب مسكها قانونا، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها

السؤال المطروح، ماهي شروط التحقيق المحاسبي، كذلك ماهي إجراءاته ونتائجه؟

## المطلب الأول: شروط التحقيق المحاسبي وإجراءاته.

إن الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، على ضوء نصوص إيضاحية وتطبيقية للتشريعات الجبائية (6) لذلك وضع المشرع قواعد و ضوابط في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تحدد السير القانوني لهذه العملية(7) مبينا شروطها من جهة ضابطا لإجراءاتها بالدقة المطلوبة. (8)

### أولاً: شروط التحقيق في المحاسبة:

1 . حسب نص الفقرة الأولى من المادة 20 فان التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة، غير أن هناك استثناء أوردته المادة وهو حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب ومقبول من طرف الإدارة الجبائية، أو في حالة قوة قاهرة، يمكن للمحققين اخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة ونوعيتها. (9)

2 . تنص الفقرة الثانية من نفس المادة أعلاه على انه: لايمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يحوزون على رتبة مراقب فما فوق، وفي حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك. (10)

3 . يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق، فإذا كانت المحاسبة ممسوحة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية. (11)

### ثانياً: إجراءات التحقيق في المحاسبة:

ضبطت المادة 20 إجراءات التحقيق في المحاسبة بكل دقة، وبينت كل التفاصيل كما وضحت كل الاستثناءات المتعلقة بهذه العملية، ولنا أن نوضح هذه الإجراءات بكل التفاصيل طبقاً للترتيب الوارد في المادة 20 أعلاه. (12)

### الإجراء الأول :

حسب نص الفقرة الرابعة (04) من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً بهدف تحضير الوثائق ومستلزمات التحقيق (13) عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل ادني للتحضير مدته عشرة أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

غير أن هناك استثناء في نفس الفقرة، والمتعلق بحدوث مراقبة مفاجئة، يكون الهدف منها أو مبررها هو المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة. (14) في الحالة العادية، لا يمكن البدء في التحقيق الا بعد مرور مدة العشرة أيام.

### الإجراء الثاني:

يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق البيانات التالية:

\_ ألقاب وأسماء ورتب المحققين.

\_ تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها.

\_ الحقوق و الضرائب و الرسوم والأتاوى المعنية، وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها.

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

### الإجراء الثالث:

من جهة أخرى حددت المادة مدة التحقيق بعين المكان، والاستثناءات الواردة عليه، وذلك بشكل إلزامي(15) حيث لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، ان تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من أربعة اشهر فيما يخص:( 16)

\_ مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لايتجاوز 1 . 000 . 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

\_ كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لايتجاوز 2 . 000 . 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

\_ يمدد هذا الأجل إلى ستة اشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لايفوق على التوالي 5 . 000 . 000 دج و 10 . 000 . 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

\_ في جميع الحالات الأخرى يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان سنة واحدة.

بالنسبة للاستثناءات الواردة على هذا النص، أشارت هذه المادة إلى استثناءان على هذه المدة وهما:

### الاستثناء الأول:

**قراءة الملاحظات والعرائض:** حيث إن الإدارة غير مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان\_ المذكورة أنفا\_ عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات و العرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق في عين المكان.

### الاستثناء الثاني:

حالة استعمال مناورات تدليسية: إذ لانطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة 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 المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه وهي مدة ثلاثون يوم.

مع الملاحظة، انه مراعاة لأحكام المادة 96 ، عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم باستثناء، ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لايمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات المحاسبية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة.

### المطلب الثاني: نتائج التحقيق في المحاسبة.

يهدف التحقيق في المحاسبة إلى إعادة تأسيس وعاء الضريبة، سواء كان ذلك في حالة القبول الصريح من طرف المكلف بالضريبة، أو إعادة التقويم من طرف المحققين، أو في حالة التقييم التلقائي اثر رفض المحاسبة وسنوضح ذلك بشئ من التفصيل في الفقرات التالية:

### النتيجة الأولى: إعادة التقويم:

#### أولاً:

في حالة إعادة التقويم، يرسل إشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالاستلام.

يجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقويم والمرسل للمكلف بالضريبة، وتحت طائلة بطلان الإجراء، الإشارة لإعادة التقويم، على أنه يبقى للمكلف بالضريبة الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها.

### **ثانياً:**

بعد القيام بهذه الخطوة ، يمكن للمكلف بالضريبة خلال اجل أربعين يوماً إرسال ملاحظاته بالقبول أو الرفض، وفي حالة عدم تلقيه لأي رد من لدن الإدارة الجبائية وعن طريق العون المحقق، يعد السكوت بمثابة قبول ضمني، وأكثر من ذلك ، فان المشرع الجزائري وسع من رقعة المناقشة الجبائية بين العون الجبائي المكلف بالتحقيق والمكلف بالضريبة، فأوجب على العون المحقق، وقبل انقضاء اجل الرد المحدد بأربعين يوماً كما أسلفنا ، أن يوضح كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب المكلف بالضريبة ذلك، كما يمكن للمحقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين له أن الاستماع له مجد، أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية، وتبعاً لهذه المناقشة الكتابية، وعند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة، ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة، تكون مفصلة ومبررة. (17)

### **النتيجة الثانية: حالة القبول الصريح.**

يقصد بالقبول الصريح اعتراف المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائياً من طرف المحقق، مما يجسد حقا العمل بالنظام التصريحي. وفي هذه الحالة تأخذ الإدارة بهذا الأساس ولا يمكنها الرجوع فيه، غير انه وفي حالة ثبوت استعمال مناورات تدليسية أو إعطائه معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال

التحقيق ويقع عبء الإثبات على الإدارة، وفي هذه الحالة يمكن للإدارة الرجوع فيه. كما أن المكلف بالضريبة لا يمكنه الاعتراض عليه عن طريق الطعن. (18)

### النتيجة الثالثة: رفض تقديم المحاسبة.

في حالة اتخاذ الإجراءات اللازمة من طرف الإدارة إي تبليغ المكلف بالضريبة عن طريق الإرسال بضرورة تسوية وضعيته المحاسبية ويقابل المكلف بالضريبة هذا الإشعار برفض تقديم المحاسبة، يتخذ المحقق في هذه الحالة الإجراءات التالية:

1. تحرير محضر بعدم تقديم المحاسبة، يدعى بموجبه المكلف بالضريبة للتأشير عليه.
  2. يجب أن يكون موضوع أعمار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية أيام، ويتم ذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر.
  3. في حالة رفض تقديم المحاسبة بعد انقضاء أجل ثمانية أيام، يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المكلف بالضريبة، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في مواد قانونية أخرى، حسب ما تقتضيه المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية . وعلى العموم، فإن رفض تقديم المحاسبة من طرف المكلف بالضريبة لا يعني أبداً القبول التلقائي للإدارة بالمحاسبة المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، فقد نصت المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على الحالات التي يتم فيها رفض المحاسبة من طرف الإدارة والتأسيس التلقائي للضريبة وهذه الحالات هي:
- ـ عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 9 ، 10 ، 11 من القانون التجاري ولشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

ـ عندما لا تحتوي المحاسبة على أي قيمة مقنعة، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

ـ عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

النتيجة، أن الإدارة الجبائية تبلغ أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا على اثر رفض المحاسبة وهي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة.

بصورة عامة، إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة اثر تحقيق في المحاسبة، يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلف بالضريبة، وهذا حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم أو رفض للمحاسبة طبقا لنص المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية. (19)

### المبحث الثاني: ضمانات حماية حقوق المكلف بالضريبة في التشريع الجزائري.

إذا كان الهدف من التحقيق المحاسبي هو فحص مدى مطابقة التصرفات الضريبية التي يقوم بها المكلف بالضريبة مع القوانين والتنظيمات الجاري العمل بها، بشأن صحة الاككتابات الجبائية ، مسك الدفاتر المحاسبية وحياسة الوثائق الثبوتية في حالة طلبها من طرف الإدارة الجبائية بواسطة العون المكلف بالتحقيق، فمن حق المكلف بالضريبة الدفاع عن حقوقه بكل الطرق القانونية المتاحة لاسيما إذا تعرض إلى إي خروقات من طرف الإدارة الجبائية في مجال التحقيق المحاسبي.

إن أول طريق يسلكه المكلف بالضريبة هو التظلم الإداري الذي يقدمه أمام الإدارة الجبائية في شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي، يوضح فيه القيمة الضريبة التي يراها محل مراجعة، الأساس الضريبي وكيفية حسابه وكذا الأسباب والدوافع التي تجعله يمتنع عن تقديم الوثائق المطلوبة للتحقيق المحاسبي.

أما الطريق الثاني فهو لجوء المكلف بالضريبة إلى القضاء لعم جدوى الطريق الأول ورفض الإدارة الجبائية الاستجابة لتظلمه.

### المطلب الأول: التظلم الإداري.

نحاول في هذا المقام، إبراز مدى توفر قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على ضمانات أساسية وكافية لضبط وتحديد حقوق المكلف باعتباره الممول الأصلي والرئيسي للمال العام.

إن المقصود بالضمانات هو تحديد مبادئ الترشيد الجبائي الذي يهدف إلى المقاربة بين مبادئ الحكم الراشد ومبادئ القواعد القانونية الجبائية . ويتطابق هذا الإسقاط مع النقاط التالية:

\_ اعتماد الحكم الراشد على مبادئ العدالة، الشفافية، الحوار، القانون، المشاركة الايجابية، المواطنة الفاعلة وحركية المجتمع المدني وحيويته.

\_ اعتماد القواعد الجبائية على مبادئ العدالة، الوضوح، الملائمة في التسديد، قلة تكلفة التحصيل، قانية الضريبة و تحمل العبء الجبائي حسب الطاقة التكليفية. (20)

عليه فان الحكم الراشد يعتبر مدخلا قانونيا هاما لترشيد النظام الجبائي الجزائري في كل مجالاته وذلك من خلال ترشيد بعض الدوائر نذكر منها مايلي:

+ترشيد دائرة القانون الجبائي تأسيسا وتشريعا.

+ترشيد دائرة المكلف بالجباية من حيث الإعلام، الحوار والضمانات.

+ ترشيد دائرة المتدخلين أو الوسطاء بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة مثل: المحاسب، المستشار، المحامي، القاضي و الخبير إطلاعا و مسaire.

+ ترشيد الإدارة الجبائية، مناهج العمل، وسائلها وأعاونها.

+ ترشيد الإطار الجبائي البشري من حيث: الأخلاق، الدخل، والامتيازات التي من شأنها أن تحميه من الانحراف والإجحاف. وهذا قد لا ينقص من تمويل الموازنة العامة للدولة في شئ بل سيدعها أكثر. (21)

مما سبق، يمكن لنا تفحص الضمانات الإدارية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري في مايلي:

## أ. الحق في الإعلام:

يمكن إبراز الحق في الإعلام في مايلي:

- 1 . الإدارة الجبائية ملزمة بضمان إرسال التصريحات الجبائية طبقا لما هو منصوص عليه في المادة الثانية : " ترسل الإدارة الجبائية في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام إلى المستغل "
2. إرسال التوضيحات المكتوبة المحددة والمسندة قانونا (22)
3. إرسال ميثاق المكلفين بالضريبة، الخاضعين للرقابة الجبائية، وقد نصت المادة 20 / ف4 على إلزامية هذا الإجراء كمايلي: " لايمكن الشروع في إجراء أي تحقيق...إلا مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته "
4. أعوان الإدارة الجبائية ملزمون بالرد على انشغالات المكلفين ومساعدتهم عند اكتتاب التصريح واستقبالهم. (23)
5. الإطلاع على المعلومة المسند إليها في المراجعة الجبائية كاملة ومن مصادرها وان اختلفت ويمكن توضيحها بكل الوسائل بما فيها الموقع الالكتروني. (24)

## ب. ضمان الحق في الإشعار المسبق بالرقابة الجبائية.

نصت على هذا الحق المادة: 20/ف4 ، حيث نصت على الضمانات الآتية: (25)

\_اللقب واسم ورتبة المحقق.

\_تاريخ وتوقيت التدخل.

\_تحديد الفترة محل التحقيق.

تحديد الحقوق، الضرائب و الرسوم المعنية بالمراقبة.

تحديد الوثائق محل التحقيق.

### ج. ضمان الحق في منح الفترة الزمنية الكافية للاستعداد لعملية المراقبة.

لقد تم ضمان هذا الحق في عدة مواد من قانون الإجراءات الجبائية منها:

1. 10 أيام لتحضير إجراءات التحقيق المحاسبي ابتداء من تاريخ استلام الإشعار (المادة 18)
2. 15 يوم لتحضير إجراءات التحقيق المعمق (المادة 21)
3. 06 اشهر لاختيار النظام الجبائي الملائم (جزافي،حقيقي،تصريح مراقب للمبتدئين في ممارسة النشاط)
4. 30 يوم للرد على الاقتراحات بالتعديل و التسوية.
5. 40 يوم للرد على تبليغ نتائج التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق. (المادة 42)
6. 08 أيام في حالة تحرير محضر لرفض المحاسبة (المادة 43)
7. تحديد الزيادات والمعائنة في أوقات العمل حسب فصول السنة وفقا للمواد من : 22 إلى 32 .

### د. ضمان الحق في الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.

يتجسد ضمان الحق في الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف في مايلي: (26)

1. ضمان الحوار الفعال لكل من أعوان المصالح الجبائية والمكلف باعتبار المستشار يستعمل نفس لغة الجباية تفاديا للعقبات التي ترسبت من التغيرات المتتالية للإجراءات الجبائية والمكلف غير ملزم لمسايرتها لعدم تخصصه وقد ألزمت قواعد الإجراءات الجبائية ضمان هذا الحق من المصالح الجبائية.
2. ضمان بقاء نفس أطراف الحوار في عملية المراقبة الجبائية من خلال ضمان نفس المحققين أو الإعلام بغيرهم في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.
3. ضمان رتب جبائية للمراقب الجبائي لا تقل عن مفتش ضرائب مؤهل قانونا وان يكون القائم بها برتبة مفتش على الأقل ومؤهل قانونا.
4. ضمان منح أمر الترخيص بالمعاينة من قبل رئيس المحكمة المختصة إقليميا مع وجود الضبطية القضائية لتوفر شروط المرافقة لهذه العملية.
5. تحرير محضر تفصيلي لكل المخالفات و المستندات المدفوع بها في حالة المعاينة.

#### هـ. ضمان حق حسن النية وصدق التصريح:

يتجسد ضمان هذا الحق في: (27)

- 1 . يقع عبئ إثبات عدم صحة التصريح على المصالح الجبائية.
- 2 . الصعوبات القانونية لإثبات الركن المادي و المعنوي في القصد من التدليس والغش الجبائي في صالح المكلف بالضريبة لصعوباتها وشكلياتها المطلوبة.
- 3 . الاستفادة من حق خصم الرسوم المبررة بفواتير ووثائق حتى في حالة التحويل القانوني بفعل المراقبة الجبائية للمكلف من نظام جبائي جزافي لنظام آخر.
- 4 . مسك المحاسبة المطابقة للمواد: 09 و 10 من القانون التجاري، يعتبر من الضمانات القوية قانونيا ، قضائيا و جبائيا لكل الأطراف المحيطة بالمكلف.

## المطلب الثاني: ضمانات قضائية.

إذا لم تستجيب الإدارة الجبائية لتظلم المكلف بالضريبة ورفض هذا الأخير مساعي الإدارة بشأن التحقيق المحاسبي، فإنه يحق للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء ومراعاة المهلة القانونية بموجب عريضة تتضمن بعض البيانات ويستعان بالخبرة أو التحقيق الإضافي للتحري في مدى شرعية إجراءات التحقيق المحاسبي المفروض من لدن الإدارة الجبائية على المكلف بالضريبة ومطابقة هذه الإجراءات للقانون أم لا.

الملاحظ هنا أن القاضي يجري محاولة الصلح في غضون ثلاثة اشهروا ذا فشلت هذه الأخيرة يجري القاضي محضرا ينوه فيه فشل مسعى الصلح ثم تخضع القضية للإجراءات التحقيق وتبادل العرائض لغاية وضع القضية في المداولة والفصل في الدعوى. (28)

أن حق التظلم يعتبر الدعامة القانونية للضمانات السابقة، فما ضاع حق وراءه مطالب، فإذا لم تكفي جملة هذه الضمانات في الحصول على مراقبة جبائية عادلة، يلجا المكلف بالضريبة إلى التظلم الإداري كما سبقت الإشارة إليه وذلك أمام مديرية الضرائب أولا ثم إجراءات الطعن أمام مختلف اللجان سواء كانت محلية أو مركزية (الدائرة،الولاية والمركزية) وكذا تظلم العفو الإداري كطلب المساعدة أمام لجنة الولاية أو الطعن أمام اللجنة المركزية.

بالرجوع إلى الضمانات القضائية في مجال المنازعات التي قد تنشأ بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة في مجال شروط إجراءات ونتائج التحقيق المحاسبي، تعتبر المحاكم الإدارية ومجلس الدولة الجهة القضائية المختصة للنظر في منازعات الضريبة باعتبارها قاضي الضريبة. (29)

تنصب الدعوى الضريبية في هذا المجال على صحة الشروط الشكلية، الأساس الجبائي، اطر الحوار ونوعية العلاقة بين أطراف المنازعة ، ألا وهي: الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، وقد ألزم المشرع الجزائري إتباع طريق التظلم الإداري قبل إقامة الدعوى الجبائية حرصا منه على تقليل عدد القضايا

المعروضة على الجهات القضائية وذلك بإنهاء المنازعات عند المنع ومنح الإدارة الفرصة لمراجعة مواقفها على أن تعيد النظر في قراراتها قبل اللجوء إلى القضاء.

ترفع الدعوى من المكلف بالضريبة إن لم يرض بقرار التحقيق المحاسبي من حيث شروطه، إجراءاته ونتائجه، ويجب أن تستوفي الدعوى الشروط العامة الملزمة لرفع كل دعوى واردة بالمواد: 12 و 13 من قانون الإجراءات المدنية و كذا المواد: 82 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية. (30)

ترفع الدعوى من المكلف بالضريبة نفسه بموجب عريضة وبالتالي تعرض شكوى المكلف على القاضي الإداري طبقا لنص المادة 279 من قانون الإجراءات الجبائية

كما انه لمدير الضرائب إخضاع النزاع تلقائيا لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي وتبث المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية دون أن يتعين على المكلف بالضريبة تجديدها على ورق مدموغ.

إن هذه المادة جاءت غامضة، ولم تحدد أطراف النزاع أمام المحكمة الإدارية.

يليق بنا أن نشير إلى الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة طبقا لنص المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية والمادة 10 من القانون العضوي 98 / 01 المتعلق بمجلس الدولة التي تنص على قابلية القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، وطبقا للمادة 90 / فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يمكن الطعن في القرارات القضائية الصادرة في المادة الضريبية عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قد تلافى إمكانية الاختصاص القضائي عندما اخضع كل المنازعات الضريبية لاختصاص القضاء الإداري،

على خلاف الوضع في بعض الدول كفرنسا التي وزعت الاختصاص في المادة الضريبية بين القضاء الإداري و القضاء العادي.

بالنسبة لشروط الطعن بالاستئناف، ورد في المادة 10 من القانون العضوي رقم 98 / 01 المؤرخ في 30 ماي 1998 والمنشئ لمجلس الدولة، وكقاعدة عامة، فإن القرارات الصادرة ابتدائيا عن المحاكم الإدارية تقبل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة إلا إذا وجد نص يقضي بغير ذلك، عليه أن الأمر سيان

بالنسبة للمنازعات الجبائية التي تكون فيها القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة، وهذا ما أكدته المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية.

يخضع الطعن بالاستئناف للقواعد العامة، المتعلقة بالطاعن، محل الطعن و الميعاد، ثم إجراءات الطعن بالاستئناف بما في ذلك العريضة والمرفقات

### خلاصة:

إن التطور المستمر الذي يشهده التشريع الجبائي الجزائري يؤدي حتما إلى تبسيط إجراءات الرقابة الجبائية، إذ أن المشرع الجزائري اخذ بإجراءات صعبة ومعقدة يتميز بها النظام الجبائي في ظل الأخذ بالنظام التصريحي، ولمراقبة تصريحات المكلف بالضريبة، اضطر المشرع لوضع إجراءات مراقبة من الصعب تطبيقها في الميدان لأنها تتطلب إمكانيات مادية وبشرية ضخمة قد لا تكون متوفرة، لذا وجب تطبيق نظام جبائي يتلائم مع التطور الاقتصادي الذي تعيشه الجزائر.

الثابت من منشورات القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، أن كثيرا من منازعات الرقابة الجبائية، تم الفصل فيها لصالح المكلف نتيجة تمسكه بالضمانات الممنوحة له وقد اشرنا إليها في حينها، ولعل أبرزها

هو التمسك بضمان سرية المراسلات وضمان إتمام الآجال القانونية وضمان الشروط الشكلية في تأسيس فرق الرقابة الجبائية.

- 1 . سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي ا لدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008 .
- 2 . الآية " 07 من سورة الحشر "
- 3 . عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008 .
- 4 . طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر و التوزيع، ط1 ، عمان، الأردن، 1999 .
- 5 . سورة الأنعام، الآية " 141 "
- 6 . طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008 .
- 7 . فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجماعية، الجزائر، 1990 .
- 8 . صادق محمد حسين الحسيني، ضريبة الدخل، مطبعة الزمان، بغداد، 1974 .
- 9 . يوسف مامش وناصر داداي عدون، اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008 .
- 10 . بن اعمار منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، دار هومة، الجزائر، 2009 .
- 11 . العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، 2005 ، الجزائر.
- 12 . امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، 2005
- 13 . سورة الأنعام، الآية: " 141 "
- 14 . طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007 .

- 15 http://sarra.wordpress.com // auditt6 15 / مراحل اجراءات التدقيق / محمد القرا 15 .  
صالح
- 16 [www.bayt.com](http://www.bayt.com) . خطوات تدقيق ومراجعة الحسابات
- 16 . / jefpedia.coml... من منظور المعايير الدولية 17 . التدقيق المحاسبي
- 17 . 18 g.htm/ www.abahe.co.UKInotions-financial\_auditin . التدقيق المالي: 17
- 18 [https://ar.wikipedia.org/wiki/تدقيق\\_المالي](https://ar.wikipedia.org/wiki/تدقيق_المالي) 19
- 20 . / jps-dir.com/.../ نماذج إجراءات التدقيق الشاملة.
- 21 . 21 https://ar\_ar.facebook.com/alzamel.../27 73 69 91 23 409 . تعريف  
مهمة تدقيق الحسابات:
- 22 . 22 [www.d-raqaba-m-iq/pdf/analysis.pdf](http://www.d-raqaba-m-iq/pdf/analysis.pdf) . محمد كمال مهدي، الإجراءات التحليلية في  
التدقيق: بغداد.
- 23 . 23 [www.shatharat.net](http://www.shatharat.net), 2juin 2012 أهمية التدقيق في عمل المحاسبين:
- 24 . مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة. أي فعالية؟، مقال منشور في مجلة التواصل، جامعة  
باجي مختار ، عنابة عدد: 35 ، 2014 .
- 25 . العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل، رسالة ماجستير،  
جامعة الجزائر، 2005 .
- 26 . الدستور الجزائري لسنة 1996، المادة 64 .
- 27 . مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية،  
الجزائر، 1999 .
- 28 . محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، مجلس الدولة، دار العلوم ، عنابة ، الجزائر، سنة 2005 .

29. محمد الصغير بعلي، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة في التشريع الجزائري، منشورات جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2008 .

30 . يحي محيت، قانون الإجراءات الجنائية، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2007 .