

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان.
كلية الحقوق.

رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام.

الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة.

تحت إشراف الأستاذ:

دين عمار محمد.

من اعداد الطالبة :

زعزوعة فاطمة

أعضاء اللجنة :

رئيسا.

جامعة تلمسان

أستاذ

أ:كحلولة محمد

مقرا.

جامعة تلمسان

أستاذ

أ:بن عمار محمد

عضوا.

جامعة سيدي بلعباس

أستاذ

أ:كراجي مصطفى

عضوا.

جامعة سيدي بلعباس

أستاذ

أ:فيلالي بومدين

السنة الجامعية

.2013-2012

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

((وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا))

سورة طه ، الآية 114.

تشكرات

أشكر المولى عز وجل على نعمه و توفيقه لي في إنجاز هذا البحث المتواضع، كما لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بخالص شكري و تقديرى للأستاذ الدكتور الذي أشرف على إنجاز هذا البحث ، أستاذى بن عمار محمد ، فلولا توجيهاته القيمة و مساعداته التي تلقيتها ما كان لي أن اتم مجثي هذا .

كما أشكر السادة أعضاء لجنة المناقشة على تشريفهم لي بقبولهم مناقشة هذا البحث المتواضع .

كما لا يفوتني أن أتقدم بشكري إلى كل شخص أمدني بيد المساعدة من بعيد أو من قريب لإنجاز هذا البحث .

زعزوعة فاطمة .

إهداء

إلى من منحني الحياة و القوة و العزيمة ...إليك وحدك كل
الشكر .. والدي العزيز.

إلى من أعانتي مجبها و نصائحها التي أنارت دربي ..
والدي العزيزة .

إلى سر سعادة عائلتي وقررة عيني إخي الحنون أحمد .

إلى أخواتي كل واحدة باسمها .

إلى من كسب مكانة الأخ بين العائلة ، بموسات حميد .

إلى أمل و نبض العائلة أفنان ملاك .

إلى التي علمتني أول حرف في مسيرة تعليمي السيدة عبد
اللاوي فاطمة و إلى التي حملت المشعل عنها في اخر خطوات
مساري المهني السيدة و الأستاذة بن قلة ليلى فلكما مني
كل الشكر و الاحترام الكبيرين .

إلى كل من حمل مشعل العدالة و ساهم في إحقاق الحق و
ارساء العدالة، و كل من يحمل لواء العلم و المعرفة .

إلى كل من عرفت فأحببت و أحبوني بإخلاص.

زمروعة فاطمة.

قائمة المختصرات :

- ج،ر: جريدة رسمية.

- ط: طبعة.

- د،ط: دون طبعة.

- ص: صفحة.

- ق،م: القانون المدني.

- ق،ض،م،ر،م: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- ق،إ،ج،ج،ب: قانون الاجراءات الجبائية.

- ق،ت: القانون التجاري.

- ق،م،ل: قانون المالية.

المسألة رقم

المقدمة

اقترن وجود الضريبة بوجود السلطة في المجتمع السياسي و تطور مفهومها بتطور وظائف هذه السلطة؛ و أهدافها التي حددتها الفلسفات السياسية و الأنظمة الاقتصادية المتعاقبة؛ كما تطور المفهوم أيضا بتطور الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ؛ فتغير المفهوم من الحياة القبلية القديمة إلى الدولة المعاصرة التي تكاثرت احتياجاتها؛ و ازدادت نفودها الأمر الذي فرض عليها توقيع ضرائب وجبايتها حتى و لو لم تكن هناك منفعة خاصة للأفراد الذين يؤدونها.

و قد عرفت الضرائب منذ العصور القديمة أشكالاً متعددة؛ حيث كانت مرة تحسب على جزء من ثروات الأرض كالحبوب و الزيوت، و مرة بمساهمات من طرف الرعية لدعم سلطة الأمراء و الملوك¹.

إذ عرف العهد الإسلامي الضرائب أيضا و ذلك في مفهوم الزكاة إذ يعتبر المسلمون أول من شرعوا لأول مرة في صنع فقه الضريبة؛ عن طريق الزكاة التي وجدت إلى جانب العشور و الخراج؛ و قسمت آنذاك الزكاة إلى ثلاث أنواع؛ زكاة الأموال؛ زكاة الزروع؛ و زكاة الأنعام؛ الأمر الذي أدى إلى إنشاء بيت المال الذي يتميز رصيده عن الأموال الخاصة للحكام؛ و كان الأمر كذلك للجزائر² و التي انتهجت نفس السياسة بإنشاء ضريبة تظم ثروات هامة أثارت مطامع الدول الأوروبية بها؛ و هو ما حصل بالفعل، بالاحتلال الفرنسي لها.

و في ظل الحكم التركي كان النظام المالي الجزائري يستند إلى الشريعة الإسلامية الغراء، فإلى جوار نظام العشور و الخراج السائدين كانت الزكاة أهم مورد مالي لبيت المال.

¹ كانت البلدان الأوروبية في عهد سيطرة الملوك و الأشراف و سلطة الكنيسة لا يترددون في سلب أموال رعاياهم بحسب رغباتهم.
² أنظر: د. سعيد بن عيسى، الجباية، شبه الجباية، الجمارك، أملاك الدولة، الوعاء و التعريف، المطبعة الرسمية البساتين، ط1، مارس 2000، الجزائر، ص03.

أنظر: د. مرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الضرائب و الموازنة العامة، الدار الجامعية، ط2، 2000، لبنان، ص33.

أولاً: الزكاة

و هي إحدى الفروض الخمسة في الإسلام، و ذكرها القرآن الكريم إثنا و ثمانين (82) مرة؛ و اعتبرت كحق و دين في ذمة الجماعة أو الدولة على الأفراد؛ و تهدف الزكاة إلى تنمية و تزكية المال للحدّ من الثراء الفاحش، لقوله تعالى: "كي لا يكون دولة بين الأغنياء منكم"¹ و هي اقتطاع مالي يؤدي إلى تطهير و تزكية المال و هي حق؛ و حدّدت مصاريفه الآية الكريمة في قوله تعالى: "إنّما الصدقات للفقراء و المساكين و العاملين عليها و المؤلفة قلوبهم و في الرقاب و الغارمين و في سبيل الله و ابن السبيل؛ فريضة من الله و الله عليم حكيم"².

ثانياً: الخراج

و هي ضريبة تفرض على أراضي غير المسلمين.

ثالثاً: العشور

و هي ضريبة تفرض على التجار؛ أشبه ما تكون بالرسوم الجمركية في الوقت الراهن.

كما قسّم الأتراك الأراضي، بفرض الضرائب على أراضي عشورية و أراضي خراجية مع إعفاء الأراضي التابعة للأتراك و الموالين لهم من دفع الضريبة المفروضة عليهم؛ و الخراج أعلى نسبة من العشر كما كان للجزائر نظام ضريبي مركزي عام يضم موارد مالية هامة أثارت مطامع الدول الأوروبية كما سبق الذكر؛ أدى به الأمر إلى استعمار فرنسا سنة 1832.

¹ أنظر: سورة الحشر، الآية 07.

² أنظر: سورة التوبة، الآية 60.

أما بعد الاحتلال الفرنسي لها، تم الاحتفاظ مؤقتاً بالنظام الضريبي الجزائري القديم، و شرع في إدخال النظام الفرنسي تدريجياً ليحلّ محله؛ أي محلّ النظام الجزائري؛ إلى غاية صدور قانون 21 جوان 1918 الذي قضى بإلغاء الضرائب الجبرية و إحلال نظام ضريبي فرنسي محلها و التي تلتها قوانين أخرى تحمّل عبئها المواطن الجزائري؛ في مقابل أن يتمتع الأوروبيون بامتيازات و إعفاءات لم تكن مطبقة بالمثل على الجزائريين.

و من بين القوانين المحففة في حق الجزائريين، قرار صادر في 1957/12/30 الذي ميز بين الضريبة على الشمال و الضريبة على الجنوب، بحيث كانت تدفع ضرائب ولايات الواحات و الساورة لحساب ميزانية فرنسا.

و عليه ففي فترة الاحتلال الفرنسي تحمّل المواطن الجزائري العبء الأكبر للضرائب على غرار باقي الأعباء؛ بالرغم من اغتصاب الثروة عن طريق الأوروبيين؛ و بالرغم من أن أحصص الأراضي الزراعية نزعت من مالكيها؛ إلا أنهم ظلوا يدفعون الضرائب العقارية.

و عليه فالنظام الضريبي في الجزائر اتسم بالتناقضات من خلال دفع الجزائريين ضريبة أطلق عليها الضريبة العربية و هذا لتكريس الجمهورية داخل الجزائر.

و عند الاستقلال عرفت الجزائر اقتصاداً ضعيفاً و فراغاً على مستوى الهياكل الجبائية و نظاماً لا يستجيب لمتطلبات المرحلة القادمة مع ما تتطلبه الإدارة؛ للتغير و التطور لصالح المجتمع؛ ممّا أدى إلى وجود اضطرابات في تسيير الأجهزة الجبائية التي لم تكن مهياًة و لا مؤسسة للقيام بالمهام الجديدة المفروضة عليها؛ مما حتمّ على الجزائر إتباع سياسة النظام الجبائي الفرنسي، بموجب قانون 157-62 المؤرخ في 1962-12-21 مع محاولة التعديل و التحوّل الجزئي و المستمر كحلّ مؤقت لمواجهة الأوضاع. و أوّل ما قامت به الجزائر غداة الاستقلال قيام المشرّع الجزائري بإلغاء القانون الذي فرق بين الشمال و الجنوب في فرض الضريبة.

كما أن المشرّع و في إطار التنمية أحدث سنة 1963 قانون الاستثمار و ابتداءً من أوّل ماي 1965 أحدث ضريبة تصاعدية على المرتبات التي تفوق قيمتها 24.000 دج في السنة؛ و أصبحت

المرتبات و الأجر و المعاشات مدى الحياة لا تخضع لضريبة تكميلية بل للاقتطاع من المصدر مباشرة؛ و أعفى الأشخاص الطبيعيين الممارسين لنشاطات تجارية أو حرفية الذين لا تتجاوز رقم أعمالهم 60.000 دج.

و بصفة عامة شهدت الجزائر منذ ذلك الوقت تعديلات هامة إلى غاية أن تم تعين التشريع الجبائي بموجب الأمر رقم 75-87 المؤرخ في 03-12-1975¹ المتضمن للقوانين الجبائية المختلفة ابتداءً من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في 09-12-1976² إلى غاية قانون 07-79 المؤرخ في 21-07-1979³ المتضمن لقانون الجمارك، مساهمة من المشرع الجزائري بدفع عجلة التنمية و جعل الدولة في مصف الدول الرائدة؛ نظراً لعدم حصر وظيفة الضريبة في مجرد مورد مالي للخرينة فحسب، و إنما أصبح عامل تحكم في الاقتصاد و تشجيع الاستثمارات داخل المجتمع.

كما عرفت القوانين المالية تعديلات أو تنظيمات مهمة جداً، في مجال النظام الجبائي من خلال إصدار بعض الإعفاءات ضمن قانون المالية لسنة 1982⁴ الذي شمل بعض القطاعات و المؤسسات و تدعيم الإصلاحات الاقتصادية و نفس الشيء عرفه قانون المالية لسنة 1984⁵ الذي تضمن أيضاً بعض المؤسسات و كذا الحرفيين.

أما قانون المالية لسنة 1985⁶ تضمن إعفاءات للمؤسسات العمومية التابعة للولايات و البلديات ذات الطابع الصناعي و التجاري من الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية لمدة ثلاث سنوات و كذلك أعفى الوحدات في المناطق المحرومة من دفع الضريبة لمدة 05 سنوات و كذلك المؤسسات الإنتاجية التابعة للمؤسسات الاشتراكية من دفع الضريبة الجزافية لمدة ثلاث سنوات، أما المؤسسات العامة في المناطق المحرومة فحددت لها مدة 05 سنوات؛ و كان الهدف من وراء ذلك تشجيع القطاع الفلاحي و الصناعي على الإنتاج؛ و دعمه؛ و توحيد وسائل الإنتاج و رفع مستوى معيشة

¹ أنظر: أمر 75-87 المؤرخ في 30-12-1975، المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية، ج. ر، رقم 104.
² أنظر: أمر 76-101 المؤرخ في 09-12-1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ج. ر، رقم 102، المؤرخة في 22-12-1976.
³ أنظر: أمر 79-07 المؤرخ في 21-07-1979، المتضمن لقانون الجمارك، ج. ر، رقم 30، المؤرخة في 24-07-1979.
⁴ أنظر: قانون رقم 82-14 الصادر بتاريخ 30/12/1982 المتضمن قانون المالية لسنة 1983، ج.ر. رقم 57.
⁵ أنظر: قانون رقم 83-19 الصادر بتاريخ 18/12/1983 المتضمن قانون المالية لسنة 1984، ج.ر. رقم 55.
⁶ أنظر: قانون رقم 84-21 بتاريخ 24/12/1984 المتضمن قانون المالية لسنة 1985، ج.ر. رقم 72

العمال و الفلاحين و تشجيع صغار التجار و الحرفيين على المساهمة في تنمية البلاد و إيجاد توازن في التوزيع للمؤسسات الوطنية على كامل التراب الوطني.

كما عرفت القوانين الجبائية إصلاحات جذرية سنة 1990. بموجب قانون المالية رقم 90-36 الصادر بتاريخ 1990/12/31 الذي دخل حيز التنفيذ بداية من أول جانفي 1992 و الذي أدمج بعض الضرائب و إلغاء البعض و تعديل البعض الآخر؛ كما أدى إلى إحداث تغييرات و إصلاحات جديدة على الإدارة الجبائية في جانبها التقني نظراً للمصالح الجديدة التي تم استحداثها داخل النظام الجبائي الجزائري و بالتالي فإنه و قبل إصلاحات 1990 كان يرتكز النظام الجبائي على ثلاث أصناف كبرى من الجبائية و هي:

الجباية المباشرة.

الجباية غير المباشرة.

حق التسجيل و الطابع.

و اعتمد المشرع في تميزه بين هذه الأصناف على معيار القدرة التكلفية للشخص المكلف بالضريبة سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً و ذلك بناءً على قيمة الثروة و رأس المال أو حسب الدخل أو حسب الاستهلاك أو الإنفاق.

فحق التسجيل مثلاً كان يدفع من قبل المكلف بالضريبة بصفة عرضية و ليس بصفة مجمدة و متكررة و دائمة و هو ما يتميز به عن الجباية عن الدخل أو ما تسمى أيضاً بالجباية المباشرة، كالضريبة على التركة التي تعتبر ضريبة انتقال رأس المال عن طريق الوفاة أو نقل الملكية بعد الوفاة؛ أو الرسوم الثابتة على العقود القضائية و غير القضائية... إلخ.

أما الجباية المباشرة فكانت تتمثل في الضريبة على الدخل إذ تقدر حسب الدخل؛ و الذي يعتبر عكس رأس المال؛ ذو طبيعة متجددة و متكررة؛ كالأرباح السنوية للتاجر، و الأرباح عن طريق ارتفاع الأسهم لذلك قسمت إلى عدة أصناف هي:

- الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية.

- الضريبة على أرباح المهن غير التجارية.
- الدفع الجزائي.
- الرسم الخاص على فائض القيمة.
- الرسم العقاري.

كما تشمل أيضا الرسوم التكميلية¹ التي تحصل لفائدة البلديات و الولايات؛ و الضريبة التصاعدية و التي تشمل الضريبة التكميلية على الدخل و الضريبة على المرتبات و الأجور. غير أنه و في إطار قانون المالية لسنة 1990 تم دمج جميع الضرائب المباشرة ضمن الضريبة على الدخل الإجمالي.

أما الجباية غير المباشرة فهي عبارة عن ضريبة تفرض على أساس الاستهلاك أو الإنفاق أي أنها تفرض عند استهلاك بعض المنتجات أو السلع. في حين أنه و بعد الإصلاح الجبائي لسنة 1990 الذي تضمنه قانون المالية رقم 36-90 المؤرخ في 1990/12/31 و الذي بدأ العمل به أول جانفي 1991 فقد شمل مجموعة من المجالات الضريبية التالية:

الجباية المباشرة: و استحدثت من خلالها كل من الضريبة على الدخل و الضريبة على أرباح الشركات و في إطار الجباية غير المباشرة استحدثت الرسم على القيمة المضافة الذي عوض الرسم على رقم الأعمال المتكون أساساً من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات؛ و تخضع للرسم على القيمة المضافة كل من السلع و الخدمات لمعدلات متعددة و هي: 07%؛ 13%؛ 21%. بموجب قانون المالية لسنة 1995.

غير أن الإصلاح الجبائي لم يشمل الضرائب غير المباشرة البحتة و الرسوم الجمركية المرتبطة بالتعريف الجمركية ضمن الإصلاحات.

و مع ذلك فإن النظام الجبائي يبقى غير مستقر كونه يتعرض دائماً إلى التعديلات باستمرار بموجب القوانين المالية السنوية و قوانينها التكميلية؛ منها قانون المالية لسنة 2002² و الذي بموجبه تم

¹ استبدلت تسميته بموجب قانون المالية لسنة 1996 ليسمى الرسم على النشاط المهني.
² أنظر: قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22-12-2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 و المتضمن قانون الإجراءات الجبائية؛ ج ر؛ رقم 79.

استحداث قانون الإجراءات الجبائية بالمواد 41 إلى 200 بعد إجراء تعديلات جذرية لكافة القوانين الجبائية من خلال إلغاء العديد من النصوص و تحويل الكثير منها إلى قانون الإجراءات الجبائية.

إذن من خلال هذا التطور نجد أن النظام الضريبي أو الضريبة بصفة خاصة لم تكن في بادئ الأمر تهدف إلى أية غاية اقتصادية أو التدخل في النشاط الاقتصادي أو الاجتماعي؛ بل الهدف الأساسي هو تغذية خزينة الدولة بالموارد اللازمة لتغطية النفقات غير أنه لما تخلت الدولة عن طابعها الحيادي التقليدي لجأت إلى توجيه الاقتصاد الوطني و إدارة قطاعات أساسية فيه و عملت على التوسع في برنامج الخدمات الاجتماعية و الاقتصادية العامة، بقصد تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي و زيادة الإنتاجية و رفع مستوى المعيشة و الحد من التفاوت في توزيع الثروات و الدخول¹.

الأمر الذي جعلها تتميز بمجموعة من الخصائص عن بقية الموارد المالية، و كذا تنوعها و تعددها و هذا باختلاف الزمان و المكان و الوعاء الذي تفرض عليه و المعدل الذي تحسب على أساسه².

و مما لا شك فيه أن الضريبة لا تستطيع أن تقوم بهذا الهدف إلا إذا قامت على أساس العدل، رغم صعوبة تحديد مفهوم العدالة الذي يعتبره علماء المالية بأنه النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبة يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعد البقاء؛ الأمر الذي يقتضي بأن يتحمل كل مواطن الضريبة على حسب قدرته التكليفية و تحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضرائب على أن يتم تقديرها و حسابها متفقا مع القواعد القانونية دون مغالاة أو تجاوز في استعمال السلطة هذا ما جاء به المؤسس الدستوري في المادة 64 منه بنصه على أن: "كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية..."³. إلا أن التفاصيل و الجزئيات تركها للسلطة التشريعية و هو ما أكدته المادة 122 من نفس الدستور الذي جاء في صريحها ما يلي: "يشرع البرلمان في الميادين التي خصصها الدستور و كذلك في المجالات الآتية... :

¹ أنظر: د. حسين فريحة: "الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر"، منشورات دحلبي، دون طبعة، 1994، الجزائر، ص 07.

² - أنظر: نعاى عبد القادر: الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة وهران، معهد العلوم التجارية، 1999-2000، ص 26.

³ - أنظر: المادة 64 من دستور 1996، المؤرخ في 28 نوفمبر 1996، ج ر، رقم 76 المؤرخة في 28-12-1996.

13- إحداث الضرائب و الجبايات و الرسوم و الحقوق المختلفة و تحديد أساسها و نسبها." غير أنه و لتحفيز المواطن على دفع مستحقاته الجبائية ،لبد من حمايته من خلال جعل النصوص المنظمة للضريبة في أساسها ذات طابع تشريعي و ان كان اي نظام ضريبي و في اي مجتمع ينظر اليه نظرة تشاؤمية لما يسير عليه من قواعد و ما يشوبها من عيوب تقع احيانا وقت اداء الضريبة المستحقة و احيانا اخرى وقت رقابتها ذلك لان دافع الضرائب ينظر اليها بانها الزام مالي سيقطع من دون ان يجد في مقابل ذلك اي خدمة او مقابل او نفع .

و بهذا يمكن لنا أن نعرّف الضريبة على أنها: "مبلغ من المال تفرضه الدولة و تجبّيه من المكلفين بصورة إجبارية و نهائية و دون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية و في سبيل تدخل الدولة فقط"¹. كما تعرف بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة بصفة نهائية و دون أن يعود عليهم نفع خاص؛ مقابل دفع الضريبة باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة تهدف للخدمات العامة"².

و من أكثر المفاهيم شهرة للضريبة ما جاء به Gaston Jése بوصفها "استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة"³. أمّا الأستاذ M. Diverger يرى بأن الضريبة مبلغ من المال تقتطعه الدولة مباشرة لتميزها عن بعض الاقتطاعات المالية التي تتسم بصفة غير مباشرة من أموال الدولة"⁴.

فمن خلال هذه التعاريف نجد أن مفهوم الضريبة يتشابه في المالية العامة و المحاسبة الضريبية؛ إذ أنّ هؤلاء المشبعين بالمفاهيم الاقتصادية و قواعد المالية يرون بأن الضريبة هي الوسيلة التي يتم بواسطتها تمويل النفقات العامة للدولة، و هو منظور مختلف عن منظور السياسيين و رجال القانون، إذ أنّ السياسيين يعتبرونها أداة للتنمية الاجتماعية و طريقة فعالة لتحقيق التكافؤ الاجتماعي، ففي تعريف

¹ - أنظر: د. حسن عواضة، المالية العامة (دراسة مقارنة) الموازنة؛ النفقات و الواردات العمومية؛ دار النهضة العربية للطباعة و النشر؛ ، 1983، بيروت. ص430.

² - أنظر: د. جهاد سعيد حساونة، المالية العامة و التشريع الضريبي و تطبيقاتها العملية، وفقا للتشريع الأردني، ، ط1، 1999-2000، الاردن ص98.

³ أنظر: د. وليد زكريا صيام، وائل عودة العكشة، الضرائب و محاسبتها، دار المسيرة للنشر و التوزيع، ، ط2، 1997، عمان. ص15.

⁴ Maurice Duverger ; élément de fiscalité, édition Thern, P.U.F, Paris, 1956. P99.

يعتبرونه أكثر حداثة فيعبّرون عنها أنّها استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة و توزيع عبئها حسب الطاقة الفردية للمواطن.

أمّا لرجال القانون فإنّ معظمهم أجمعوا على أنّها اقتطاع مالي إجباري من المكلفين بالضريبة حسب قدرتهم الضريبية تتم عن طريق تحويل نهائي للملكية و بدون مقابل بغرض تحديد الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة¹.

و هذا التعريف هو الذي يهمننا إذ من خلاله نجد أنّ الضريبة لها أثر كبير على الذمة المالية للمكلفين بها، إذ أنّهم يجدون أنفسهم مجبرين و ملزمين بدفعها تحت طائلة الغرامات و الزيادات المالية بل و أكثر من ذلك أنّهم يتعاملون مع إدارة جبائية تتمتع بامتيازات و سلطات واسعة (كالرقابة، التفتيش، الحجز، البيع، المتابعات القضائية...) و بالأخص في مجال مكافحة الغش و التهريب الضريبي و كذا عملية تحصيل الضريبة؛ غير أنّ هذا لن يتأتى إلّا بتحقيق المساواة و التوازن في العلاقة التي تربط المكلف بالضريبة مع الإدارة الضريبية و تحقيق العدالة الضريبية بين الأشخاص من خلال مبدأ المساواة.

و تجدر الإشارة في هذا المضمار إلى أنّ الضريبة تختلف عن الرسم إذ عرّف أنه "فريضة من المال يدفعها الفرد لزاماً نظير خدمة معينة تسديها الدولة إليه، و تستعين الدولة بحصيلة الرسم على أداء تلك الخدمة التي يجب أن تغلب فيها المنفعة العامة على المنفعة الفردية".

كما عرّف بأنه "فريضة مالية ستؤديها الدولة جبراً من الأفراد في مقابل خدمة معينة تؤديها لهم"²

فمن خلال تعريفنا للضريبة و الرسم، نجد أنّهما يلتقيان في عدة خصائص غير أنّهما يبتعدان في خصائص أخرى إذ تتمثل الخصائص المشتركة بينهما في أنّ كلاهما يعدّ مبلغاً نقدياً و يدفع من قبل الفرد للدولة جبراً و يساهم هذا الأخير أي المكلف بالضريبة في تمويل المرافق العامة، فبسبب هذا القاسم المشترك بينهما فقد يعترى التمييز بينما بعض الصعوبات على حد تعبير أحد فقهاء القانون المالي

¹ أنظر: د. محمد نعيم فرحات، المستحدث في التهريب و التجريم الضريبي و إجراءات التقاضي؛ مجلة المؤتمر الرابع للنشر و التوزيع و مشكلات التحاسب الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب و بيريس و ترهاوس كوبرز، المجلد الثاني، 2008، ص03.

- Abdelkader Bouderbala ; La fiscalité à la portée de tous, 3^{ème} édition, la maison des livres. Alger. 1987, P11.

² أنظر: مهني حاجي شاهين، علي السليقاني، التنزيلات في قانون ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، ط01، 2013، العراق. ص155.

و لاسيما أنّ المشرع نفسه قد يساهم أحياناً في هذا الخلط من خلال إخفاء تسمية الضريبة على الرسم و العكس صحيح، فضلاً عن ارتفاع سعر الرسم قياساً على تكلفة الخدمة التي تقابله قد يحولّه إلى ضريبة. أمّا عن الخصائص التي تميز كل منهما عن الآخر فتمثل في أنّ الرسم يقابله نفع خاص لدافعه؛ في حين يقابل الضريبة نفع عام لا يقتصر مردوده على شخص المكلف بالضريبة و إنّما يتسع ليشمل عموم الأفراد في الدولة؛ سواء كانوا خاضعين لأحكامهما أم غير خاضعين؛ و أخيراً إذا كان الهدف من الرسم هو تحقيق القدر اللازم من الأموال لتغطية كلفة الخدمة المقدّمة لدافعه، فإن الهدف من الضريبة؛ تتسع دائرة مفهومه لتشمل مختلف الجوانب الاقتصادية و الاجتماعية و المالية معاً.

إذن كما سبق الذكر أن للضريبة أثر على الذمة المالية للمكلفين لها إذ يجدون أنفسهم ملزمين بدفعها و في حال عدم دفعها طواعية يجبرون بدفعها تحت طائلة غرامات أو زيادات مالية غير أنّه و لتحفيز المواطن على دفع هذه المستحقات الجبائية، لا بدّ من حمايته من خلال جعل النصوص المنظمة للضريبة في أساسها ذات طابع تشريعي و إن كان أي نظام ضريبي و في أي مجتمع ينظر إليه نظرة تشاؤمية لما يسير عليه من قواعد و ما يشوبها من عيوب تقع أحياناً وقت أداء الضريبة المستحقة و أحياناً أخرى وقت رقابتها ذلك لأن دافع الضرائب ينظر إليها بأنّها إلزام مالي سيقطع منه دون أن يجد في مقابل ذلك أيّ خدمة أو مقابل أو نفع شخصي، و بالتالي تنشأ علاقة بينه و بين الإدارة الجبائية و هي علاقة مديونية مصدرها القانون، و تضم هذه العلاقة جانبين هما الدائن (السلطة المالية) أو الدولة بصفة عامة و بمفهوم عام و المدين بدفع هذه الضرائب و هو ما يسمى بالمكلف بالضريبة أو ما تسميه بعض التشريعات بالممول.

و تعتبر هذه العلاقة علاقة ينظمها القانون و اللوائح الضريبية و الدساتير الدولية؛ و تتعلق بمهام و نشاط الإدارة الضريبية و هي غير اختيارية، حيث أنّ المكلف ليس له مطلق الحرية في الدخول في أية علاقة مع الإدارة الضريبية؛ و إذا ما وجدت هذه العلاقة بين الطرفين فإنّما أن يكون أحدهما قوياً و الآخر ضعيفاً أو يتعادلان معاً؛ و إذا ما تحددت هذه العلاقة بالقانون فينتفي التعادل بينهما؛ و يصبح أحدهما قوياً و الآخر ضعيفاً، و الإدارة العامة كسلطة عامة دائماً هي الأقوى لما لها من امتيازات السلطة العامة و ما لها من ضمانات.

و لتحديد الطبيعة القانونية لعلاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الضريبية أهمية كبيرة تتمثل في سلطة الإدارة الضريبية اتجاه المكلف بالضريبة و حقوق و التزامات المكلف إزاء الإدارة الضريبية فضلاً عن تعريف كل منهما بما يفترض قيام هذه العلاقة.

و قد كان لتطور الفكر الضريبي في كافة الأنظمة الضريبية سابقاً نحو الوصول إلى أفضل الطرق لتحقيق العدل و المساواة بين طرفي العلاقة الضريبية للعمل على تقريب المسافة بين الطرفين و إزالة أي فجوة بينهما و الحدّ من الوسائل القصرية من أجل تشجيع المكلف بالضريبة على التعامل مع الإدارة الضريبية في ثقة و اطمئنان؛ و لن يتأتى ذلك إلا إذا عمدت الدول إلى تحديد حقوق المكلف بالضريبة و حمايتها حماية قانونية أو دستورية كما عملت في ذلك الدول المتقدمة قاطبة إذ أفردت قسماً خاصاً في دستورها عن حقوق المكلفين بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف في العلاقة و من تم يجب إضفاء حماية خاصة عليه، و من الطبيعي لهذه الحماية أن تجد لها مصدراً أقوى من مصادر أخرى كالنصوص القانونية إذ يكون هذا المصدر هو الدستور الذي لا يتغير بتغير الزمان و المكان، و تتحقق بذلك المواطنة الضريبية، إذ أنّ المكلف بالضريبة يشعر بأمان أكثر ممّا كان عليه و هو ما يجعله يدفع الضرائب المفروضة عليه دون أية مشاكل.

و بتحقيق المواطنة الضريبية¹ للمكلف بالضريبة تنتقل العلاقة من نظام الالتزام أو الملتزم إلى نظام المشاركة الضريبية أو الشراكة الضريبية، و ذلك بأن يكون المكلف بالضريبة شريكاً في صنع القرار الضريبي و في تنفيذه و في المساهمة على إنجاحه و لن يكون طرفاً متلقياً للضريبة المفروضة عليه و فقط.

كما أن أحد أبعاد المواطنة الضريبية هي الأمن الضريبي، إذ يجب أن يشعر كل مواطن بالأمن و الأمان، بالتأكيد على ناحية تحديد الضريبة و التأكد و الأمان كذلك نحو حقوقه الضريبية و التأكد و الأمان اتجاه حقه في مناقشة الالتزامات الضريبية المفروضة و حقه في إشباع العدالة و كل تلك الاتجاهات تجتمع كلها في منظومة واحدة ألا و هي منظومة المواطنة الضريبية كعنصر هام في تحديد العلاقة الضريبية بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية من أجل إنشاء نوع من التعادل و التوازن بين

¹ أنظر: أ. شرين حتاتة، المواطنة الضريبية، مجلة المؤتمر 14 للتشريع و مشكلات التحاسب الضريبي المصري، المرجع السابق، ص3.

حقوقه و الالتزامات الملقاة على عاتقه إذ يجب أن يكون هناك عدالة تكفل للمكلف دافع الضريبة؛ الدفاع عن نفسه و تعطيه هذا الحق لممارسته أمام الإدارة الضريبية و تحميه من تغولها في بعض الأحيان .

لذلك لا بدّ من نصوص دستورية من شأنها أن تضمن التكافؤ بين جميع أطراف العلاقة الضريبية و هذا الضمان الدستوري يجعل الفرد دافع الضريبة يشعر بالأمان على نفسه و ممتلكاته كما أنّه يخلق الشفافية و الوضوح و الصراحة إذا شعر أنه سيأخذ حقه و يعطي للوطن الذي ينتمي إليه حقه في الضريبة المفروضة عليه.

و الحقيقة إن العلاقة التي تجمع المكلف بالضريبة مع الإدارة الجبائية هي علاقة هامة ينبغي التعرف على طبيعتها و هل هي علاقة ترابط و وئام أم أنّها علاقة تنافر و إذعان فلا بدّ أن ننظر نظرة واقعية لهذه العلاقة لأن الإدارة الجبائية في تعاملها مع المواطنين و الأفراد بصفقتهم مكلفين بدفع الضرائب هي في حاجة ماسة إلى تحسين هذه العلاقة من أجل تسهيل مهمتها في عملية الرقابة و الجباية دون عناء و لا منازعة، فتسعى جاهدة إلى العمل على راحة المكلفين بالضريبة و تسهيل مهامهم و تلطيف العلاقة معهم حتى يشعروا بالرضاء بدفع الضريبة عن طيب خاطر دون أيّ انعكاسات نفسية أو اجتماعية مهما كان نوع المكلف بالضريبة سواءً كان شخصا طبيعيا أو معنويا فكلاهما يجدان نفسيهما في مواجهة الإدارة الجبائية التي تتمتع بغرض تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة بصلاحيات و سلطات واسعة قد تصل إلى حدّ المساس بالحريات الفردية لهما؛ و من السلطات و الحقوق سلطات الفحص و الرقابة، و السلطات الممنوحة لها لضمان تحصيل الضريبة الإضافية إلى سلطات توقيع الجزاءات و العقوبات و في المقابل يقع على عاتق الدولة واجب دستوري يتمثل في حماية الحريات الفردية و الأساسية للمواطنين طبقا للمادة 32 من الدستور و التي تقضي بما يلي: "الحريات الأساسية و حقوق الإنسان و المواطن مضمونة". مما يترتب عليها واجبا دستوريا مزدوجا، إذ تعمل من جهة على تحقيق المساواة أمام الأعباء العامة بمحاربة الغش و التهرب و التملص الضريبي. و من جهة أخرى تسعى جاهدة إلى الحفاظ على الحقوق الفردية للمواطنين و بالتالي فإن الحدّ من سلطتها و تعسفها في استعمال حقها لن يكون إلا بموجب القانون: و على إثر ذلك سعى المشرع الجزائري إلى إيجاد نوع من التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية - المكلف بالضريبة، و الإدارة الجبائية - عن طريق حماية المكلفين بالضريبة، بمجموعة من الإجراءات القانونية التي توقعها محل البطلان حين محاولتها لمخالفتها و بالتالي تتقيّد رقابة الإدارة الجبائية بهذه المجموعة من

الإجراءات، و تسمى هذه الإجراءات بالضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة و التي تعتبر حماية قانونية لهم تم تعزيزها بموجب نصوص قانونية مختلفة.

و إنَّ عدم احترامها سيؤدي حتما إلى البطلان، لذلك جاءت الإجراءات الشكلية التي تشكل حماية قانونية و ضمانة للمكلف بالضريبة بصيغة الالتزام في نصوص قانون الإجراءات الجبائية.

لكن على الرغم من ذلك لم يبين المشرع الجزائري موقفه صراحة من هذه الحماية إذ سكت في معظمها عن إقرار النتائج التي تترتب في حالة مخالفتها؛ فإذا كانت الضمانات التي رتبها المشرع صراحة و ألحقها بالبطلان في حالة مخالفتها لا تثير أيَّ جدل مادام أنها تعدّ حقيقة حماية قانونية في صالح المكلفين بالضريبة؛ لكن يبقى الإشكال في الحماية التي سكت المشرع عن ترتيب آثار البطلان على مخالفتها، خاصة و أن الاجتهادات القضائية في هذا الموضوع تكاد تكون منعدمة.

غير أنه من الصعب أن نكشف عن نوايا المشرع بإجرائه التمييز بين الضمانات، نظرا لخلو الأعمال التحضيرية للنصوص القانونية المتعلقة بالضريبة من أي إشارة تفيد لهذا التمييز، لكن لربما أن هذا التمييز مستنبط من نصوص القانون الجبائي الفرنسي؛ و الذي صنف الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة إلى جوهرية و أخرى غير جوهرية.

فالضمانات الجوهرية هي التي يصدر نصّ بشأنها يبطل صراحة أي إجراء تم مخالفاً لها، بالإضافة إلى ضمانات أخرى قد تمس بحقوق الدفاع و التي سماها بضمانات قضائية، غير أن هذا لا يعني إهمال الحماية القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة إذا لم يرد البطلان صراحة.

و من خلال تعرّضنا لهذا الموضوع نقوم بدراسة شاملة لحماية المكلف بالضريبة الخاضع إلى التحقيق الجبائي، مبتعدين في دراستنا عن الحماية الممنوحة له أثناء المنازعة الجبائية باعتبار أن جميع المكلفين بالضريبة يتمتعون بها بصفة عامة.

و عليه سنحاول الإجابة على مجموعة من الإشكاليات تدور حول الموضوع أهمها:

- من أهم أطراف العلاقة الجبائية، و ما هي الطبيعة القانونية للعلاقة التي تربط بينهما؟
- و ماذا نقصد بالتحقيق الجبائي؟
- و ما هي الحماية القانونية التي ضمنها المشرع الجزائري لصالح المكلفين بالضريبة سواء قبل البدء في التحقيق الجبائي أو بمناسبةه؟
- و ما هي الحماية القانونية أو الضمانات التي منحت للمكلف بالضريبة بعد الانتهاء من التحقيق الجبائي، و بمناسبة التصحيح الجبائي؟
- و ما هي الآثار المترتبة عن مخالفة كل ضمانات المعتمدة خلال التحقيق الجبائي؟
- و بالرغم من أن موضوعنا حاولنا دراسته على ضوء القانون الجزائري إلا أن هذا لم يمنعنا من التعرّض لبعض أحكام القضاء الفرنسي أو المصري أو الأردني، مع إثراء الموضوع بأمثلة قضائية حية مادام أن الهدف من الدراسة هو إيصال فكرة واضحة و مبسطة للقارئ رغم بعض الصعوبات التي واجهتنا و المتمثلة في:
- يعتبر هذا الموضوع من المواضيع التي تشكل فراغاً ملحوظاً على صعيد المنشورات القانونية و القضائية المتخصصة في بلادنا، خاصة بعد إثراء المنظومة القانونية في الجزائر بقانون الإجراءات الجبائية، و صعوبة الحصول على مراجع خاصة بالموضوع في النظام الجزائري.
- يعتبر هذا الموضوع من المواضيع التقنية المعقدة التي تتطلب تحكما في النصوص القانونية خاصة و أننا نشهد كل سنة مالية قانون مالية جديد، أو قانون مالية تكميلي، أو نصوص لاحقة معدلة و متممة و منظمة لها.
- كما يعتبر الموضوع من المواضيع الحساسة لارتباطها بظروف اقتصادية و مالية و لارتباطها بالأخص بتحصيل أموال ملك للدولة من جهة، و بحماية المواطن و حرياته الفردية من جهة أخرى.

و على الرغم من ذلك فإنّ دراستنا كانت وفقا لخطة بحث ،فقسّمتنا الموضوع على ثلاثة أبواب.

الباب التمهيدي تطرقنا فيه إلى أطراف العلاقة الضريبية و الطبيعة القانونية لهذه العلاقة.

و في الباب الأوّل تطرقنا إلى الضمانات القانونية المعتمدة بمناسبة التحقيق الجبائي.

و في باب ثاني و اخير تعرضنا إلى الضمانات القانونية المعتمدة بمناسبة التصحيح الجبائي.

الباب التمهيدي

أطراف العلاقة الضريبية وطبيعتها القانونية

من المعروف لدينا أن العلاقة الجبائية أو الضريبية تضم طرفين أساسيين، أي أنه أي علاقة جبائية تتمركز على طرفين كل منهما نقيض الثاني و هما المكلف بالضريبة من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى، هذه العلاقة الحتمية تفرضها القوانين و التنظيمات الضريبية و التي تتعلق بمهام الإدارة الجبائية المتمثلة في تحديد أساس فرض الضريبة و تصفيتها و تحصيلها من المكلفين بالضريبة.

و يأخذ مفهوم المكلف بالضريبة عدة مفاهيم، إذ قد يكون هذا الأخير شخصاً طبيعياً و قد يكون شخصاً معنوياً ممثلاً في مؤسسة أو شركة مثلاً، الأمر الذي يؤدي إلى تقسيم المكلفين بالضريبة وفقاً لأسس معينة يحددها المشرع و قد يحددها رقم الأعمال أو الدخل الذي يتمتع به هذا الطرف أي المكلف بالضريبة.

فالمكلف بالضريبة هو كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب و رسوم و التي يكون تحصيلها مصرح به وفقاً للقانون، و بالتالي مهما تنوع المكلفون بالضريبة فإنهم يتفرعون حسب طبيعتهم و وضعهم الاجتماعي أو المهني معتمدين كما سبق الذكر في هذا النوع على عدة معايير فقد يعتمد على رقم الأعمال أو الدخل أو الضريبة المدفوعة بواسطتهم.

أما الطرف الثاني لهذه العلاقة يكمن في الإدارة الجبائية و لها من الأهمية البالغة في هذه العلاقة في كونها الأداة التي تركز عليها جميع الدول في تطبيق سياستها المالية، رغم مرورها بعدة تطورات عبر الزمن أثبتت من خلالها جدارتها و مواكبتها للتطور الحاصل في النصوص القانونية، عن طريق تطوير هيكلها الإدارية و التنظيمية، متمتعة بمجموعة من السلطات و الصلاحيات، كسلطة الفحص و الرقابة و سلطة ضمان تحصيل الضريبة.

و قد اختلف الفقه في تحديده للطبيعة القانونية التي تحكم هذه العلاقة بين مؤيد لطبيعة العلاقة على أساس أنها تعاقدية و بين معارض لها و القول على أنها ذات طبيعة تنظيمية.

غير أنه و مهما كانت هذه الطبيعة تبقى نظرة المكلف للضريبة و للإدارة الضريبية عامة نظرة تشاؤمية و ذلك راجع إلى عدة عوامل و نواحي نفسية منها و اجتماعية لعدم رضائه بدفع الضريبة المفروضة عليه، على أساس أنه لا يستفيد بأي مقابل من دفعه لها، الأمر الذي أدى إلى محاولة تلطيف و تحسين هذه العلاقة عن طريق تحسين الإدارة الجبائية في حد ذاتها من حيث هياكلها و معاملاتها و جعلها أكثر فعالية في مواجهة المكلف بالضريبة.

و بناء عليه سنتطرق إلى هذا الباب التمهيدي من خلال فصلين.

نتعرف في الفصل الأول إلى أطراف العلاقة الضريبية

و في فصل ثاني إلى طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية.

الفصل الأول

أطراف العلاقة الضريبية

تنشأ العلاقة الضريبية بين طرفين أحدهما المكلف بها و الآخر الإدارة الضريبية¹ إذ أن الأول دائماً مطالب و مدين و ملتزم؛ أما الثاني فهو الذي يطلب و يفحص و يراقب و ينفذ و بطبيعة الحال؛ إذا ما وجد الأشخاص في أي نظام فلا بد أن يكون هناك إما طرف ضعيف و الآخر قوي؛ و إما تعادل في القوتين، و لكن إذا ما تحددت هذه العلاقة بالقانون جبراً فلا بد أن تنتفي علاقة التعادل ليصبح أحد الطرفين هو الأقوى و الآخر هو الأضعف.

و في هذه الحال نجد أن المكلف بالضريبة هو الضعيف بكل تأكيد لأنه هو المعني بالقانون الضريبي من حيث الالتزام قبل الخزينة بأن يساهم في نفقات الدولة بدفع جزء من دخله أو ثروته، و إذا ما أحل في هذا الالتزام أو تولى فيه فإنه يتعرض للجزاءات و للعقوبات حتى يجبر على دفع ديونه. أما الإدارة الضريبية فهي الطرف الأقوى حيث أنها المعنية بتطبيق و تنفيذ القوانين الضريبية بما لها من حقوق و سلطات مخولة لها قانوناً لممارسة سلطاتها اتجاه المكلف بالضريبة² سواء تعلق الأمر بسلطات الفحص و الرقابة أو سلطات ضمان تحصيل الضريبة.

المبحث الأول: الأشخاص الخاضعين للضريبة

الأشخاص الخاضعة للضريبة هم المعنيون بدفع الضريبة، فقد يكون هذا الشخص طبيعياً أو معنوياً؛ و الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة عمله أو نتيجة الأرباح و الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله.

و هذا الشخص لا يتحدد إلا بالقانون كما هو الحال للضريبة التي يلتزم بدفعها، فهناك أنواع متعددة للمكلفين بالضريبة تستلزم تقسيمهم على أسس معينة قد تستند إلى المشرع ذاته أو إلى رقم الأعمال أو الدخل لهؤلاء المكلفين، و بالتالي لا بد من التطرق إلى المفاهيم المختلفة للمكلف بالضريبة و أنواعهم و تحديد حياته فيما يتعلق بمكان إعاشته و بوسائلها³.

¹ - انظر: د. نشأت إدوارد ناشد، "ربط الضريبة على الدخل"، دار النهضة العربية، د.ط، القاهرة، 2008، ص14.

² - انظر: د. رايح رتيب، "الممول و إدارة الضريبة"، دار النهضة العربية، د.ط، القاهرة 1991، ص05.

³ - انظر: د. رايح رتيب، المرجع السابق، ص10.

المطلب الأول: المكلفين بالضريبة

الواقع أن تحديد مفهوم المكلف بالضريبة يستلزم التعرف على المفاهيم المختلفة له بما يشتمل عليه هذا اللفظ من معطيات اجتماعية و قانونية، و الواقع أن لفظ المكلف بالضريبة لا يستند إلى تعريف محدد و لكن من السهولة أن نفهم مدلوله بمجرد ذكره في المجال الجبائي.

الفرع الأول: مفهوم المكلف بالضريبة

المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعنيه القانون بدفع الضريبة، و الذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة¹.

إذا يعنى بالمكلف بالضريبة دافع الضريبة الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله، غير أنه يجب التأكيد على أن المكلف بالضريبة يتحدد بالقانون و الضريبة أيضا تتحدد بموجبه و التي يلتزم بدفعها هذا الأخير، بمعنى أن المكلف بالضريبة ككل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب و رسوم و التي يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون².

و الواقع أن لفظ المكلف لا يستند إلى تعريف محدد حيث أن هذا المصطلح (المكلف) يشتمل على معطيات اجتماعية و قانونية معقدة، و لكن من السهولة بمكان أن نفهم مدلوله بمجرد ذكره في المجال الضريبي.

¹ - انظر: د. رايح رتيب، المرجع السابق، ص10.

² - انظر: هاني محمد حسن شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، أطروحة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية،

نابلس، فلسطين، سنة 2006، ص34.

و على ذلك فإن التشريعات الضريبية لم تحدد بدقة مفهوم لفظ المكلف بالضريبة و إنما حدّدت الأشخاص الذين ينطبق عليهم هذا اللفظ فبالرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة الجزائي حدّد في المواد من 03 إلى 07 الأشخاص الخاضعين إلى الضريبة على الدخل الإجمالي دون أن يعرف المكلف بالضريبة.

و على هذا فإن المكلف بالضريبة هو الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، و الذي يكون معفى من طرف المشرع الضريبي بأن تفرض عليه الضريبة؛ إذن الشخص الذي يتحمل العبء القانوني للضريبة هو المكلف بها، حيث أنّ هذا الأخير قد لا يتحمل دائماً العبء الاقتصادي أو العبء المادي للضريبة.

ويتحقق هذا في حالة ظاهرة رجعية الضريبة¹ أو ظاهرة نقل عبء الضريبة حيث تفرض الضريبة على المكلف بها قانوناً، و يتمكن هذا الأخير من نقل عبئها إلى شخص آخر هو الذي يقوم بدفعها؛ و هذا الفرض يحدث غالباً في الضرائب غير المباشرة كأن تفرض الضريبة مثلاً على تاجر الجملة (بصفته المكلف بالضريبة القانوني) و يستطيع هذا المكلف أن ينقل عبء الضريبة كله أو جزءاً منه إلى تاجر التجزئة. و قد يتمكن هذا الأخير أيضاً من نقل عبئها في النهاية إلى المستهلك و بصفة رئيسية فإن المكلف بالضريبة يجب أن يدفع الضريبة شخصياً و لكن القانون قد يسمح في الواقع للخبزينة العامة بأن تطالب بدفع دين الضريبة من شخص لآخر مختلف عن المكلف بالضريبة و هو هنا المدين بالضريبة؛ و في هذه الحالة فإن التمييز يكون مهماً جداً بين المكلف بالضريبة و المدين في حالتين رئيسيتين، و هي حالة التضامن عند إعسار المكلف بالضريبة و حالة تحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع.

ففي حالة التضامن تكون محددة بموجب القانون و تكون في مواجهة ممثلي المكلف بالضريبة أو في مواجهة خلفه، حيث أنّ التضامن الضريبي بين المكلف بالضريبة و المدين يجنب الخبزينة الخسارة التي تنتج عن إعسار المكلف كذلك في حالة الغش الذي قد يحدث بين المكلف بالضريبة و بعض الأشخاص للتخلص من عبء الضريبة، و مثال ذلك ما نص عليه المشرع الفرنسي حينما أسس التضامن بين الزوج و الزوجة لضمان دفع الضريبة الواجب دفعها² أما حالة الحجز من المنبع فإن الإدارة الضريبية و من أجل

¹ يقصد بظاهرة نقل عبء الضريبة نقل العبء النقدي المباشر للضريبة من المكلف بها و الذي فرضت عليه إلى مكلف آخر غير الذي فرضت عليه و الذي يتحملها في النهاية و في مقابل هذه الظاهرة هناك ما تسمى بظاهرة الاستقرار النهائي للعبء المباشر للضريبة مما يتحدد معه المكلف الذي ستقع عليه الضريبة و تستقر بالفعل عليه.

² - أنظر: المادة 1685 من القانون العام للضرائب الفرنسي.

التبسيط في تحصيل دين الضريبة تلزم شخصا آخر غير المكلف بالضريبة القانوني و هو المدين بالدخل لكي يخصم مبلغ الضريبة من الدخل مباشرة فهو إذن المدين بالدخل و هو المدين بالضريبة أما المستفيد بالدخل أو صاحب الدخل فهو المكلف بالضريبة هنا¹.

و على هذا فالخاضع للضريبة هو الذي تتوفر فيه شروط الخضوع المفروضة في القانون؛ أما المدين بها فهو الذي يتوجب عليه دفعها و في معظم الحالات تتحدّد صفة الخاضع للضريبة بصفة المدين بها، لكن بصورة غير آلية.

فالخاضع للضريبة ليس دائما المدين بها، حيث يدرج القانون إعفاءات لأشخاص تتوفر فيهم صفة الخضوع (النشاطات الطبية). بالمقابل؛ ليس المدين بالضريبة خاضعا بالضرورة لها و إن كان هذا الوضع نادر الوقوع غير أنه يحتمل وجوده.

من خلال كل هذا نستخلص أنه لا تأثير للوضعية القانونية للخاضع للضريبة؛ فالمعيار الأساسي هو العملية الخاضعة للضريبة، بغض النظر عن الوضع القانوني للشخص، سواء كان هذا الشخص يخضع للقطاع الخاص أو للقطاع العام الذي مارس نشاطا مشابهاً للنشاط الذي يقوم به شخص القطاع الخاص و هنا تظهر خاصية الحياد في الضريبة التي لا تنظر إلى الأشخاص المكلفين بها بقدر ما تنظر إلى العملية في حد ذاتها.

و بالتالي فإن الخاضعين للضريبة هم أشخاص طبيعيين و معنويون و أشخاص من القطاع العام و أشخاص من القطاع الخاص، أجنب كانوا أو وطنيون؛ مؤسسات كانت تتوخى الربح أو لا تتوخاه²؛ دون التفرقة في المعاملة بينهما؛ أي عدم التفرقة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص و الأنشطة و المواقع الجغرافية و عناصر الإيرادات ذات مصدر الدخل المماثل، و هو ما يسمى بمبدأ حيادية الضريبة و الذي يشمل صورتين، إذ قد تشمل هذه الحيادية المعاملة الضريبية للأشخاص الخاضعين للضريبة سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو أشخاصاً اعتباريون، و الحيادية في المعاملة الضريبية للأنشطة المختلفة.

¹ - انظر: هاني محمد حسن شبيطة، المرجع السابق، ص36.

-د. رايح رتيب، المرجع السابق، ص18.

² - انظر: د. عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة، دار الخلدون للطباعة و النشر، ط 01، بيروت، ص82.

- إذ تتمثل الحيادية الضريبية للأشخاص الاعتبارية في مجموعة من النقاط نجملها فيما يلي:
- المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الاعتبارية بغض النظر عن كيانها القانوني؛ سواء كانت الشركات مساهمة أو توصية بالأسهم؛ أو ذات مسؤولية محدودة.
 - المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الاعتبارية بغض النظر عن القانون الذي أنشئت في ظل أحكامه.
 - المساواة في المعاملة الضريبية بالنسبة لشركات الأشخاص و شركات الأموال.
- أمّا بالنسبة لتطبيق مبدأ حيادية الضريبة على الأشخاص الطبيعية فقد ساوى المشرع الضريبي بين المرأة و الرجل في خضوعها إلى الضريبة و بالأخص ضريبة الدخل بغض النظر عن حالتهم الاجتماعية.
- أمّا الحيادية في المعاملة الضريبية للأنشطة المختلفة فإنها تشمل كافة الأنشطة سواء كانت تجارية أو صناعية أو تقديم الخدمات... إلخ.

الفرع الثاني: وسائل معيشة المكلفين بالضريبة

إنّ المكلف بالضريبة أي كان لا بد له من مكان يعيش فيه و أن تكون له أيضا من الوسائل المادية اللازمة التي يعيش منها في حياته، و عليها تفرض الضرائب. و بهذا سنتناول هذا الفرع في قسمين:

القسم الأول مخصص لمكان معيشة المكلف بالضريبة؛ و القسم الثاني مخصص لوسائل معيشتهم.

أ- مكان معيشة المكلف بالضريبة:

المكلف بالضريبة كشخص يعيش حياته في المجتمع داخل دولته أو داخل دولة أجنبية و في إقليم معين و داخل مسكن محدد؛ كما أن له مقر عمل رئيسي معلوم و هو الذي تفرض عليه الضريبة؛ ذلك على اعتبار أنّ الإقامة الضريبية للشخص المكلف بالضريبة لها شأن كبير و أهمية بالغة في المعاملة الضريبية لهذا الشخص؛ من حيث الإعفاءات الضريبية المقررة و تحديد الوعاء الخاضع للضريبة؛ و قيمة الضريبة؛ الأمر الذي أدى إلى وجود نصوص قانونية تحدّد من خلالها ما إذا كان الشخص مقيماً أم غير مقيم، حتى يتسنى لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية من الوصول إلى وعاء معاملة ضريبية واحدة لا

اختلاف عليها و في هذا ينص قانون الضرائب المباشرة الجزائري في مادته¹ 03 على ما يلي: "يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخلكم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر. و يخضع لضريبة الدخل على عائلاتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر. يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى...".

و من خلال هذه المادة يتضح جليا أن المشرع الجزائري لم يعتمد فقط على الأشخاص المقيمين في الجزائر، و إنما حتى الذين لهم عائدات من مصدر جزائري فيخضعون إلى أحكام القانون الضريبي الجزائري و هو نفس النهج الذي انتهجه المشرع الضريبي الفلسطيني في مادته الأولى بالنص على ما يلي: "المقيم: الفلسطيني الذي سكن فلسطين مدة لا تقل عن 120 يوما خلال السنة التي تحقق فيها الدخل؛متصلة أو متقطعة، و كان له مكان إقامة دائمة في فلسطين و عمل عملا رئيسيا فيها:

- الفلسطيني: إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفا أو مستخدما لدى السلطة الوطنية أو أي هيئة محلية.

- الفلسطيني المعاد إلى شخص معنوي خارج فلسطين.

- الشخص الطبيعي غير الفلسطيني خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن 183 يوما متصلة أو متقطعة.

... الشخص المعنوي المؤسس بموجب القوانين الفلسطينية و يكون مركز إدارته في فلسطين"².

و بالرجوع إلى القانون الفرنسي فإن هذا الأخير يشير دائما إلى المنزل الضريبي: و المقصود به توحيد الفرض الضريبي على الأسرة كوحدة ضريبية واحدة بالنظر إلى الدخل الذي يحصل عليه كل من الزوج و الزوجة و أولادهم؛ و حتى الأشخاص الذين يعيشون على عاتقهم و يقيمون معهما داخل نفس المسكن و الذي يسميه المشرع الضريبي الفرنسي بالمسكن الضريبي في مادته التاسعة (09) من القانون العام الضريبي الفرنسي³.

¹ قوانين الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، منشورات الساحل، 2010، ص 19-20.

² - انظر: هاني محمد حسن شبيطة، المرجع السابق، ص39.

³ - انظر: زاويح رتيب، المرجع السابق، ص26.

-مصطفى رشدي الشبيحة، التشريع الضريبي و المالي، دار المعرفة الجامعية، الطبعة الثانية، بيروت، ص683-684.

-Michel Bouvier ;Marie-Christine Esclassan.Jean-pierre Lassale .finances publiques .L.G.DJ.9eme édition .2008. P75

و لكن في النهاية نجد أنه اعتمد في معنى الأسرة أو المنزل الضريبي على أنه مكان للإعانة أو السكن المعتمد بالنسبة للمكلف بالضريبة و زوجته و أولاده؛ و التعرض من ذلك؛ أن المشرع الفرنسي أراد من وراء ذلك مراعاة الأعباء العائلية للمكلف بالضريبة.

إذن من خلال كل هذا يتضح أن للمسكن من الأهمية البالغة للمكلف بالضريبة إذ يعطي له الكثير من المزايا الضريبية و التي تمنح له الحق في إجراء خصومات إضافية من دخله الإجمالي. و باستقراء المادة 06 من قانون الضرائب المباشر الجزائري فان المشرع اعتمد أيضا هذا النوع من الضرائب أي انه فرض ضريبة على الدخل على كل مكلف بالضريبة حسب دخله و مداخيل أولاده¹ و الأشخاص الذين معه و الاعتبارين في كفالتة.

أما التشريع المصري و بموجب أحكام قانون 91 لسنة 2005 الخاص بالضريبة على الدخل؛ بموجب المادة 02 منه فقد أوجدت مجموعة من الحالات حتى يكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر و هي كالتالي:

- 1- إذا كان له موطن دائم في مصر.
- 2- المقيم في مصر مدة تزيد على 183 يوماً متصلة أو منفصلة خلال اثني عشر شهراً.
- 3- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج و يحصل على دخله من خزانة مصرية.

غير أن الصعوبة في تحديد إقامة المكلف بالضريبة تنصّ على الشخص المقيم في مصر مدة تزيد على 183 يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً؛ خاصة و أن المشرّع لم يعرف لفظ اثني عشر شهراً، إذ يصعب على كل من المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية من تقرير ما إذا كان الشخص مقيماً في مصر أو غير مقيم بسبب أن المشرّع حدّد مدة الإقامة التي يكون عليها الشخص مقيماً أو غير مقيم بمدة تزيد على 183 يوماً متصلة أو متقطعة لكن دون أن يحدّد هذه المدة خلال أيّ اثنا عشر شهراً هل هي:

¹ - يدخل في حكم الأولاد طبقاً لنص المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة: الأولاد إذا قل عمرهم عن 18 سنة أو 25 سنة و أثبتوا مزاولتهم للدراسة أو أثبتوا نسبة عجز محدد بنص تنظيمي؛ و كذا الأولاد الذين يأوهمهم في بيته.

- من السنة التي تبدأ من أول يناير و تنتهي آخر ديسمبر من كل سنة ميلادية؛ أم الفترة التي تبدأ منذ تاريخ دخول الشخص الطبيعي مصر حتى نهاية الاثني عشر شهر من هذا التاريخ.
- من امتداد إقامة الشخص الطبيعي لأكثر من اثني عشر شهراً و لتكن مثلاً مدة الإقامة بمصر 15 شهراً يعتبر هنا الشخص مقيماً بالتبعية في فترة الاثني عشر شهراً التالية؛ أم يتم احتساب فترة الإقامة خلال الاثني عشر شهراً التالية للفترة الأولى و بين تحديد ما إذا كان الشخص الطبيعي مقيم أو غير مقيم خلال هذه الفترة بغض النظر عن مدة إقامته لفترة الاثني عشر شهر الأولى و لو كان مقيماً فيها.

كما حدّدت المادة 03 من نفس القانون المواطن الدائم للشخص الطبيعي؛ إذ يكون للشخص الطبيعي موطن دائم في مصر في إحدى الحالتين التاليتين:

- 1- إذا تواجد الشخص الطبيعي معظم أوقات السنة في مصر سواء في مكان ملك له أو مستأجر له؛ أو بأي صفة كانت.
- 2- إذا كان للمكلف بالضريبة محل تجاري، أو مكتب مهني، أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التي يزاول فيها الشخص الطبيعي نشاطه في مصر¹.

ب- وسائل معيشة المكلف بالضريبة:

من المعلوم على أنه لكل مكلف بالضريبة موارد المادية الخاصة به التي ينفقها على حياته و حياة أسرته، و على ذلك فإنه إذا تزايدت الاستقطاعات الضريبية فإنها ستؤثر بدون شك على مستواه المعيشي إذ أنها قد تمنعه من التمتع من بعض السلع الاستهلاكية التي كان في استطاعته اقتناءها لولا الضريبة المفروضة عليه؛ أو أنها تؤثر على ادخار المكلف بالضريبة إمّا بالنقصان أو عدم الإمكانية؛ كما تؤدي الاستقطاعات إلى التضحية بمدخرات سابقة من أجل الاحتفاظ بمعدل استهلاك معتاد².

¹ - انظر: أ. أشرف صوابي، بعض مشكلات التطبيق في المعاملة الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين، مجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر، المرجع السابق، 2006، القاهرة، ص 05.

² - انظر: رايح رتيب، المرجع السابق، ص 26.

- هاني محمد حسن شبيطة، المرجع السابق، ص 39.

و من موارد المكلف بالضريبة التي يمكن أن يعيش منها فقد تكون دخله أو قد تكون ذمته المالية أو ثروته.

ب1- دخل¹ المكلف بالضريبة:

يختلف دخل المكلف بالضريبة الذي يحصل عليه من شخص لآخر وفقا لطبيعة العمل الذي يقوم به؛ و وفقا للأجر الذي يحصل عليه، و مصدر الدخل هذا إما الأجر من العمل، و إما من رؤوس الأموال و إما أن يكون دخلا محتلطا ناتج عن العمل و رأس المال. و هناك من المكلفين بالضريبة ليس لهم دخول بسيطة إذ أنهم ليس لهم سوى الدخل الذي يتقاضونه من عملهم أو معاشهم و هو الوضع السائد في كثير من الأحيان، لكن يوجد أيضا من المكلفين بالضريبة ذو دخول مهمة إذ تتكون هذه الأخيرة من مصادر متعددة إذ قد تكون لهم دخول من أعمالهم المهنية الصناعية و التجارية و الأرباح غير التجارية، و شركاء في دخول من رؤوس أموال منقولة أو أموال عقارية.

ب2- الذمة المالية للمكلف بالضريبة:

و يقصد بها كل ما يمتلكه المكلف بالضريبة من ثروات أو أموال² و هي من مكونات مختلفة، سواء كانت أموال منقولة أو أموال عقارية؛ و غالبا ما تفرض ضريبة خاصة على هذه الأموال مثل الضريبة على الثروة أو الضريبة على الثروات الكبرى³.

¹ - انظر: خلاصي رضا، المراجعة الجبائية تقييما و منهجيتها، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسير، جامعة الجزائر، 2000، ص91.

² - انظر: محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص134-135.

- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، منشورات الساحل 2010، ص84.

³ - انظر: رايح رتيب، المرجع السابق، ص28.

- عبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص30.

المطلب الثاني: أنواع الأشخاص المكلفين بالضريبة

كما سبق الذكر فإن الأشخاص الخاضعين للضريبة يختلفون من أشخاص طبيعة إلى أشخاص معنوية فهم على حدّ سواء في تحمّل أعبائهم الضريبية، و يبقى الاختلاف بينهما من حيث الالتزام الرئيسي بدفع الضريبة¹ و كذا الالتزامات الفرعية الأخرى، كما أن فرض الضريبة يختلف حتى بالنسبة للأشخاص من نفس المرتبة أي بين الأشخاص الطبيعية فيما بينهم أو الأشخاص المعنوية فيما بينهم كما أن تنوعهم راجع إلى أوضاعهم و التي تتحدّد بناءً على طوائفهم الاجتماعية و المهنية.

فالمكلف بالضريبة في القرن التاسع عشر كان له مظهر متجانس فهو شخص طبيعي غالبا ما يكون وطني أي تواجهه في الوطن، أمّا الوقت الحالي فهو على نقيض ذلك فهو متباين، إذ لم يعد ذلك الشخص الطبيعي الوطني و فقط فقد يكون أجنبيا أي شخص طبيعي أجنبي، أو شخص معنوي و بالتالي فهو ليس شخصا مقصوراً على أشخاص القانون الخاص و إنما أيضا أشخاص القانون العام.

الفرع الأول: الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة

الشخص الطبيعي هو الإنسان و حياة الإنسان التي يتمتع بها بعد الولادة هي نقطة البداية في انطلاق الشخصية إذن الولادة و الحياة هما العنصران الأساسيان في اكتساب الإنسان شخصيته².

فالشخصية الطبيعية الأصلية في القانون الضريبي هو الإنسان المكلف بالضريبة ذو الذمة المالية المستقلة و الذي يتوافر لديه كامل الأهلية، و التميز و الإرادة الواعية.

غير أنه يجب التذكير على أنه من الناحية القانونية لا تكفي الولادة لوحدها ليتمتع الشخص الطبيعي بالشخصية القانونية إذ لا بد من توفر عنصران أساسيان هما الحالة و الأهلية.

¹ - انظر: د. محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة. منشورات الحلبي الحقوقية، ط01، بيروت، 2010، ص93.

² - انظر: المادة 40 من القانون المدني الجزائري.

و نقصد بالحالة هي وضع الإنسان داخل الجماعة الإنسانية و ما يتمتع به من حقوق داخلها، و ما عليه من التزامات.

أما المقصود بالأهلية فهي صلاحية الشخص في اكتساب الحقوق و تحمل الالتزامات حتى يتمتع الشخص الطبيعي بالشخصية القانونية المستقلة إذا و على هذا فإن الأهلية نوعين: أهلية الأداء و أهلية الوجوب، و أهلية الوجوب يتم اكتسابها الشخص منذ الولادة إلى سن التمييز¹، و التي يراد بها أن يكون الشخص مؤهلاً لاكتساب الحقوق فقط، و في هذه الحالة فإن الشخص الطبيعي يكون غير قادر على ممارسة التصرفات التي من الممكن أن تخضع للضريبة فهو غير قادر على التصرف أو ممارسة نشاط ممكن أن يكون خاضعاً للضريبة استناداً إلى مفهوم أهلية الوجوب التي تثبت للشخص بمجرد ولادته حياً.

و هذا خلاف لأهلية الأداء و التي يراد بها صلاحية الشخص لاستعمال الحقوق التي يتمتع بها و الاعتماد على ذاته في تأدية التزاماته، و من ثم يمكن أن يصدر تصرفاً قانونياً منه و يعتد به من الناحية القانونية، و على هذا فإن أي تصرف في إطار الالتزام يدين الضريبة و مادام أنه يتمتع بأهلية الأداء. فإن عمله يكون قانونياً و بالتالي يلزم بدفع دينه في إطار دفع ضرائبه².

و بمجرد توفر الشخص الطبيعي على أهلية الأداء و أهلية الوجوب فيخضع مباشرة إلى مجموعة من الضرائب المقررة قانوناً و التي يمكن أن نجملها فيما يلي:

① الضريبة على الدخل الإجمالي: و في هذه الحالة نكون أمام الأشخاص الذين يحققون مداخيل تتعلق بأحد الفئات التالية:

¹ حدد القانون المدني سن التمييز بـ 16 سنة وفقاً لنص المادة 40 ق م. و حدد سن الرشد بـ 19 سنة من نفس القانون.

² - انظر: محمد علوم محمد علي الحمود، المرجع السابق، ص 98.

- مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي و المالي، دار المعرفة الجامعية، ط 02، 1998، بيروت. ص 249.

- أ- أرباح المهن الصناعية و التجارية و الحرفية.
 ب- أرباح الأنشطة غير التجارية.
 ج- أرباح المستثمرات الفلاحية.
 د- المداخيل المتأتية من تأجير الملكيات المبنية و غير المبنية.
 و- الرواتب و الأجور و المنح و الريع العمرية.
- ② الرسم على النشاط المهني إذا كان الشخص الطبيعي يمارس نشاطاً يخضع ربحه لفئة المداخيل الصناعية و التجارية أو الأرباح غير التجارية.
- ③ الرسم العقاري: و التي تفرض على الأملاك المبنية و غير المبنية باستثناء تلك المعفاة قانوناً.
- ④ الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات الصناعية، التجارية، الحرفية أو غير التجارية¹.

① الضريبة على الدخل الإجمالي:

باستقراء نص المادة 01 من قانون الضرائب المباشر فإنّ المشرع الضريبي قد فرض ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و التي تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي تستحق سنوياً على الربح أو الدخل الذي يحققه الخاضع للضريبة². غير أنه يجب التذكير إلى أن المشرع الضريبي الجزائري حدّد أيضاً في مواده 03، 04، 07 من قانون الضرائب المباشرة الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة و هم على التوالي:

❖ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي في الجزائر؛ كما حدّد أن الأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي بالنظر إلى عائداهم الجزائرية المصدر، و حسب التشريع الجبائي الساري المفعول، و يعتبر كأن لديهم موطن تكليف جبائي في الجزائر كل من:

- 1- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين أو منتفعين به أو مستأجرين له لمدة سنة على الأقل.

¹ - انظر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص 09.

- خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 75.

-Dr Mohamed Abbas MAHERZI, introduction à la fiscalité, édition ITCIS, Algérie, 2010. P63

² - انظر: المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة.

- خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 69.

2- الأشخاص الذين لديهم سواء مكان إقامتهم الرئيسية أو يملكون مركز مصالحهم الأساسية بالجزائر.

3- الأشخاص الذين يمارسون في الجزائر نشاطا مهني سواء كانوا أجراء أم لا.

و يعفى من دفع هذه الضريبة الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي¹، و السفراء و الأعوان الدبلوماسيون و القناصل و الأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريين. أما عن المداخل التي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي فهي كالتالي²:

أ- أرباح المهن الصناعية و التجارية و الحرفية:

عرّفها المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة في مادته 11، على أنه تعتبر أرباحاً صناعية و تجارية، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون و الناجمة عن ممارسات مهنية تجارية أو صناعية أو حرفية، و كذا الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها، و يخضع لهذا النوع من الضرائب الأشخاص الطبيعية الذين يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها، و كذا الأشخاص الذين يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بتجار، و يقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى مشتري كل قسم أو جزء.

¹ -انظر: المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة.

- حسب الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي فإنه إذا تجاوز 120.000 دج فإن نسبة الضريبة 0%، و إذا كان بين 120.001 دج إلى 360.000 دج فنسبة الضريبة على الدخل 20%، و من 360.001 دج و 1.440.001 دج فنسبة الضريبة 30% و إذا فاق 1.440.001 دج فنسبة الضريبة المفروضة على الدخل 35%.

² - انظر: المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة.

- محمد حمو، منور أوسري، المرجع السابق، ص 98.

- النظام الجبائي الجزائري، المرجع السابق، ص 05.

- إسماعيل عبد اللطيف أحمد، إرادات الثروة العقارية بين الشخص الطبيعي و الشخص الاعتباري، مجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر، المرجع السابق، ص 03.

كما يخضع لها الأشخاص الطبيعيون الذين يؤجرون مؤسسات تجارية أو صناعية بكل ما فيها من أثاث لازم للاستغلال، و الأشخاص الذين يمارسون نشاطاً قد رست عليه مناقصة، و كذا صاحب الامتياز و المستأجر للحقوق البلدية، و الذين يحققون أرباحاً من أنشطة تربية الدواجن و الأرانب إذا اكتست هذه الأنشطة طابعاً صناعياً، و كذا الأشخاص الذين يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة، و أخيراً الأشخاص التجار الصيادين و الربان الصياد و مجهز السفن و مستغل قوارب الصيد.

إذا لا يكفي أن يتحقق الربح لكي تفرض على الشخص الطبيعي هذا النوع من الضرائب بل لا بد إلى جانب ذلك أن يحترف أو يمارس¹ المكلف بالضريبة النشاط التجاري و الصناعي أو الحرفي، كما يجب أن تتوفر لديه نية الكسب من خلال ممارسته للنشاط و أن يشتغل لنفسه².

ب- أرباح الأنشطة غير التجارية³:

و هي تلك الأرباح الناتجة عن ممارسة نشاط غير تجاري المحققة من طرف أصحاب المهن الحرة و الوظائف و المهام التي يتمتع أصحابها بصفة التاجر، و كذا المستثمرات التي تحقق أرباحاً لأصحابها و تعتبر في ذات الوقت مصدر كسب لهم مثال ذلك، الأطباء، المحامين، المحاسبين... إلخ، و يدخل ضمن هذه الأرباح أيضا ريع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون أو ورثتهم و الموصى لهم بحقوقهم، و كذا الريوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة الاستغلال لشهاداتهم أو بيع علامات صنع.

و يأخذ في حساب هذه الأرباح المكاسب أو الخسائر الناتجة عند ممارسة المهنة، إذن فالمهن الحرة تبقى مرتبطة بالمهن غير التجارية بعدم إمكانية التمييز بين المهنة الحرة و المهنة غير التجارية و هناك من التشريعات الضريبية ما وضعت نظاماً ضريبياً مستقلاً للمهن غير التجارية مثل فرنسا⁴، و لم يقتصر

¹ يقصد بالاحتراف ممارسة النشاط بصفة معنادة و مستمرة و منتظمة.

² انظر: د. محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، 2005-2006، الجمهورية العربية السورية، ص 104.

³ انظر: المادة 22 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري.

⁴ Michel Bouvier.Marie-Christine Esclassan.Jean-Pierre Lassale. op.cit. P73

مفهوم المهن غير التجارية على المهن الحرة و فقط و إنما ذهبت لتشمل كل مهنة لا يسود فيها رأس مال وحده. و يشترط في المهنة الحرة عدة شروط:

- ◆ أن يكون العمل هو العنصر الأساسي.
- ◆ الاعتماد على الكفاءة العلمية أو الخبرة الفنية.
- ◆ الاستقلال في مزاوله المهنة.
- ◆ مزاوله المهنة بنية الكسب¹.

ج- أرباح المستثمرات الفلاحية²:

و هي الإيرادات المحققة في إطار الأنشطة الفلاحية و تربية المواشي و يدخل ضمن الأنشطة الفلاحية كل استغلال للمستثمرات الفلاحية بما فيها من إنتاج غابي، و كذا الأنشطة الناتجة عن تربية الدواجن و النحل و الحمار، و بلح البحر. و الأرناب و استغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض.

غير أنه لا تعتبر أنشطة تربية الدواجن و الأرناب إيرادات فلاحية إلاّ إذ كانت ممارسة من طرف مزارع داخل مزرعة، و لم تكن لتكتسي طابعاً صناعياً، و إلاّ فإنها تخضع لمداخيل الأنشطة الصناعية و التجارية³.

د- المداخيل المتأتمية من تأجير الملكيات المبنية و غير المبنية⁴:

المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية و غير المبنية تتمثل هذه الأخيرة في تلك المداخيل العقارية الناجمة عن إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية و يدخل ضمنها كل من المداخيل الناتجة عن تأجير

¹ -انظر: د. محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، إبراهيم العدي، المرجع السابق، ص 221.

² -انظر: المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة.

³ -انظر: المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة.

- المادة 5/12 من قانون الضرائب المباشرة.

Michel Bouvier.Marie-Christine Esclassan.Jean-Pierre Lassale. op.cit. P73

- محمد حمو، منور أوسريير، المرجع السابق، ص103.

⁴ -انظر: المادة 1/42 من قانون الضرائب المباشرة.

عقارات أو أجزاء عقارات مبنية و كذا تأجير المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعنادها إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنية غير تجارية، و كذا الأرباح الناتجة عن العقود العقارية¹.

و- الرواتب و الأجرور و المنح و الربوع العمرية²:

تندرج هذه الرواتب و الأجرور و المنح و الربوع العمرية ضمن مشتملات الدخل الإجمالي المعتمد أساساً على الدخل الإجمالي. و الأجرور التي تساهم في تأسيس الضريبة هي المكافآت المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، و كذا المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير و هذا مقابل عملهم.

التعويضات و التسديدات و التخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات لقاء مصاريفهم، و أيضاً يدخل في هذه الأجرور، علاوات المردودية و المكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين، و كذا المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كإسائذة مساعدين بصفة مؤقتة و كذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري³.

و من خلال هذا فإن الناتج الإجمالي للرواتب و الأجرور يتكون أساساً من:

- ◆ الأجرور الرئيسية (أجرور، رواتب).
- ◆ الأجرور الإضافية (تعويضات، علاوات المردودية).
- ◆ المزايا العينية (إطعام، مسكن، تدفئة، إنارة... إلخ) الممنوحة للأجير إما مجاناً أو مقابل اقتطاع يقل عن قيمتها⁴.

¹-انظر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص23.

²-انظر: المادة 66-67 من قانون الضرائب المباشرة.

³-انظر: محمد جمو، منور أوسري، المرجع السابق، ص107.

-خلاصي رضا، المرجع السابق، ص91.

⁴-انظر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص34.

-محمد جمو، منور أوسري، المرجع السابق، ص107.

و يعرفها الدكتور سالم عبد المنعم حسين، كما يلي: "الضريبة على المرتبات ضريبة مباشرة و نوعية على الإيراد الإجمالي الناتج عن العمل لدى الغير، و هي ضريبة عينية تأخذ ببعض مظاهر الشخصية، سنوية السعر، نسبية الاستحقاق، شهر الاستحقاق"¹.

② الرسم على النشاط المهني²:

أنشأ الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996 و ذلك بعد أن تم دمج كل من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري و الرسم على النشاط غير التجاري. و تدخل ضمن هذا المجال كل من:

- ◆ الإيرادات الإجمالية المحققة من طرف المكلفين الذين لهم مؤسسة مهنية دائمة بالجزائر الذين يمارسون نشاط مهني حرّ و الذي تدخل أرباحه في صنف الأرباح غير التجارية.
 - ◆ رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية و التجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.
 - ◆ تسوية الحقوق تستحق على مجمل أشغال البناء المنشأة مؤقتاً قبل تنفيذها باستثناء الحقوق لدى الإدارات العمومية و الجماعات المحلية.
- يتشكل الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني من المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال من دون الرسم على القيمة المضافة، عندما يتعلق الأمر بمدنيين بهذا الرسم و المحقق خلال السنة³.

③ الرسم العقاري⁴:

¹-انظر: سالم عبد المنعم حسين، ضمانات تحصيل ضريبة الدخل، دار الكتاب القانوني، بدون طبعة، 2009، الإسكندرية، ص375.

² - انظر: المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة.

³ -انظر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص48.

- خلاصي رضا، المرجع السابق، ص169-170.

⁴ - الرسم العقاري عبارة عن مجموعة من الضرائب التي تمس العقار سواء في حالة استقراره عند مالكه أو عند انتقال ملكيته، أو أن مجموعة القواعد التي تهتم بالعمليات التي تطرأ على العقار من تملك و بيع و بصفة عامة كل العمليات التي تجعل العقار موضوعاً لها.

- أ. عبد الحكيم بللوفي، أثر الضرائب على النشاط التجاري، إشراف للطباعة و النشر، الطبعة الأولى، 2009، القاهرة، ص26.

تطبيقاً لأحكام المادة 261 قانون الضرائب المباشرة، فإنه يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها باستثناء المعفية صراحة من الضريبة.

و يستحق على هذا الرسم خصوصاً على:

- ◆ الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير.
- ◆ المحاجر و مواقع استخراج الرمل و المناجم في الهواء الطلق.
- ◆ مناجم الملح و السبخات.
- ◆ الأراضي الفلاحية.

و يفرض على النوع من الرسوم على أساس حاصل القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات غير المبنية المعبر عنها بالمتر المربع أو الهكتار الواحد، حسب الحالة، تبعاً للمساحة الخاضعة للضريبة، أما الأراضي الزراعية فتحدد القيمة الإيجارية الجبائية حسب الهكتار و حسب المنطقة.

④ الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات الصناعية، التجارية الحرفية، أو غير التجارية و الذي أنشأ سنة 1992¹.

تعرف القيمة المضافة أنها الفرق بين الإنتاج الإجمالي و الإستهلاكات الوسيطة من مواد و لوازم و خدمات. أما الرسم فهو اقتطاع مالي يطبق على أشخاص طبيعية أو معنوية بصفة جبرية و نهائية و بدون مقابل قصد تغطية المصاريف العامة و تحقيق الهدف الذي سطرته السلطة العامة². فهو إذن ضريبة غير مباشرة تفرض على الانفاق الإجمالي أو الاستهلاك الإجمالي و يطبق أيضاً على العمليات التي تكتسي طابعاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً. يفرض هذا الرسم على أساس رقم الأعمال الخاضع له، و يشمل كل من ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف و الحقوق و الرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته³.

¹ Dr. Mohamed Abbas MAHERZI, Op.cit. P80-81.

- انظر:

- عبد الرؤوف قطيس، المرجع السابق، ص15.

² - انظر: خلاصي رضا، المرجع السابق، ص123.

³ - انظر: النظام الجبائي الجزائري، المرجع السابق، ص37-38.

- خلاصي رضا، المرجع السابق، ص125.

الفرع الثاني: الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة

كلما يخضع الشخص الطبيعي إلى الضرائب فإن الأشخاص المعنوية أيضاً تخضع لها، و قد أكدت التشريعات الضريبية ذلك بالنص على صنفين من الأشخاص المكلفة بالضريبة.

و الشخص المعنوي عبارة عن اجتماع عدة أشخاص من أجل تحقيق هدف معين، يتولد من هذا الاجتماع كائن قانوني، يتمتع بالاستقلال عن الأشخاص الذين ساهموا في تكوينه، و قد تكون في حالة أخرى من مجموعة أموال من أجل تحقيق غاية إذ تصبح هذه الأموال في ذمة كائن قانوني جديد مستقل عن وجود الأشخاص الذين قدموا الأموال¹.

غير أنه مهما تكن صفة الشريك في المجموعة (أشخاص أو أموال) فإنه ما ينتج عنه ليس إنساناً طبيعياً بالمعنى العضوي بل أنه ذلك الشخص المعنوي الذي منح نوعاً من الاستقلال دون النظر إلى الأسباب التي أدت إلى تكوينه، مخصصة له بذلك ذمة مالية مستقلة.

و هناك عدة أشخاص معنوية²، فمنها ما هو عام، و منها ما هو خاص. فالأشخاص المعنوية العامة هي التي تتميز بخصائص السلطة العامة و يكون لها كيان و سلطات خاصة بها و تخضع لقواعد القانون العام مثل الدولة، الولاية، ... إلخ.

أما الأشخاص المعنوية الخاصة، فهي غير تابعة للدولة، و ليست له خصائص السلطة و السيادة، و هي خاضعة لقواعد القانون الخاص.

¹ - انظر: محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص99.

² يعرفها طارق محمد محمد حسن، أن الأشخاص الاعتبارية هي الكيانات القانونية التالية، شركات الأشخاص، شركات الأموال، شركات الواقع، الجمعيات التعاونية و اتحاداتها، فروع البنوك و الشركات الأجنبية، الوحدات التابعة للإدارة المحلية لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

- طارق محمد محمد حسن، الدفعات المقدمة و الاستقرار الضريبي، مطابع المؤسسة الأهلية للأجهزة العلمية و مهمات المكاتب، د.ط، 2009، ص39.

و هذه الأخيرة هي المعنية بالدراسة، و قد تكون إمّا مجموعة أشخاص و إمّا مجموعة أموال، تتمتع بذمة مالية مستقلة، و لها من يمثلها قانونا و تتمتع بحق التقاضي و لها موطن و جنسية.

أ- شركة الأموال:

الشركة التي يكون فيها الاعتبار المالي هو أساس تكوينها و ليس الاعتبار الشخصي و تقوم على جمع الأموال و لا تكون مسؤولية الشريك فيها إلا بقدر ما يملكه من أسهم حتى و لو توفي أو أفلس أحد الشركاء فلا يسأل عن ديون الشركة و تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء و تكون هذه الشركات من شركة المساهمة؛ شركة التوصية بالأسهم؛ شركة ذات المسؤولية المحدودة.

- الشركة المساهمة: هي الشركة التي تقوم على تجزئة رأس مال الشركة إلى أسهم متساوية القيمة و قابلة للتداول ولا يسأل الشريك المساهم فيها إلا بقدر أسهمه؛ و تكون هذه الأسهم قابلة للتداول بالطرق التجارية؛ و لا تعني هذه الشركة باسم أحد الشركاء.

- شركة التوصية بالأسهم: هي شركة رأس مالها من حصة أو أكثر يملكها شريك متضامن أو أكثر و أسهم متساوية القيمة و يسأل الشركاء المتضامنون عن التزامات شركة المسؤولية غير محدودة، أما الشريك المساهم فلا تكون مسؤوليته إلا في حدود قيمة الأسهم التي اكتتبت فيها.

- الشركة ذات المسؤولية المحدودة: و التي يشترك فيها شركاء لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموا من الحصص و يقسم رأس مالها إلى حصص ذات قيمة اسمية متساوية أي كان نوع هذه الشركات سواء كانت وطنية أو أجنبية مقيمة بالجزائر فإنها تخضع إلى أحكام قانون الضرائب.

كما أنه لا يجوز تأسيس الشركة أو زيادة رأسمالها أو الاقتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام؛ و لا يجوز لها إصدار أسهم أو سندات قابلة للتداول، و لها أن تتخذ اسماً خاصاً لها، كما يجوز أن يكون اسمها مستمداً من غرضها؛ و يجوز أن يتضمن عنوانها اسم شريك أو أكثر.

و يلاحظ أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة تشبه شركات المساهمة فيما يتعلق بتأسيسها و إدارتها و تحديد مسؤولية الشركاء فيها و انتقال حصة كل شريك إلى ورثته.

و من الضرائب التي تخضع لها شركة الأموال ما يلي:

♦ **الضريبة على أرباح الشركات:** التي تطبق على كل المداخيل المحققة من قبلها، من خلال مزاوله النشاط و ذلك في نهاية كل سنة مالية.

و تبقى شركات الأموال خاضعة لهذا النوع من الضرائب بصفة إجبارية على عكس شركات الأشخاص التي تخضع لها بصفة اختيارية¹.

كما تخضع إلى الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و كذا الرسم العقاري كما سبق ذكره في إطار الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة، و تطبق هذه الضرائب على جميع شركات الأموال سواء شركة أموال وطنية أو أجنبية، و ذلك في إطار الاستثمار غير أنه تميز بين شركات أموال تملك منشأة دائمة بالجزائر، و شركة أموال لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر و تمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات.

فإذا كانت شركة أموال أجنبية تملك منشأة دائمة بالجزائر فإنها تخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على النشاط المهني و الرسم العقاري و الرسم على القيمة المضافة.

و إذا كانت شركة أموال أجنبية لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر و تمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات فإنها تخضع للضريبة على أرباح الشركات¹.

¹-انظر: محمد حمو، منور أوسري، المرجع السابق، ص127-128.

- محمد علوم محمد علي الحمود، المرجع السابق، ص104-105.

و من هذا نجد على أن الضريبة على أرباح الشركات تطبق فقط على الشركات التي تقوم بالاستثمار داخل الجزائر؛ و كذلك تلك التي تم إخضاعها بالاتفاق إلى الجباية الجزائرية؛ و ذلك بواسطة اتفاقية دولية مع دول أخرى حتى يمكن تفادي الازدواج الضريبي.

نستخلص مما سبق أن الشركة إذا كانت من جنسية جزائرية و كان استثمارها موجود بالخارج يمكن أن تخضع إلى الضريبة الجزائرية بحسب الاتفاقية أو يمكن أن تخضع إلى الضريبة الجزائرية رغم أنها لم تحقق الربح في الجزائر، و من ذلك فإن الضريبة على أرباح الشركات تستحق على الأرباح المحققة في الإقليم الجزائري سواء من نشاط صناعي أو تجاري أو فلاحي².

ب - شركة الأشخاص:

و هي الشركات التي يكون فيها الاعتبار الشخصي هو الغالب و يكون شخص الشريك محل اعتبار و أهمية في تكوين الشركة و تشمل كل من:

- شركة التضامن: هي الشركة التي يكون فيها جميع الشركاء مسؤولين عن ديون الشركة و تعهداتها بصفة تضامنية مشتركة مع اكتساب كل شريك متضامن صفة التاجر؛ فهي الشركة التي يعقدها اثنان أو أكثر من الشركاء بقصد الاتجار على وجه الشركة بعنوان مخصص يكون اسما لها؛ و أن جميع شركائها متضامنون في كل تعهداتها و لو لم يحصل وضع الإمضاء عليها إلا من أحدهم؛ و إنما يشترط لذلك بأن يكون هذا الإمضاء باسم الشركة؛ على أن تكون إدارتها بعنوان، و يلزم أن يكون اسم واحد أو أكثر من الشركاء المسؤولين بالتضامن؛ و تتأسس بموجب عقد مكتوب دون التناسي عن إجراءات الشهر المقررة لذلك. و إلا كانت باطلة و متى كان غرض شركة التضامن تجاريا فإن كل شريك يكتسب قانوناً صفة التاجر و لو لم تكن له الصفة قبل الدخول في الشركة³.

¹ - انظر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص10-11.

² - انظر: محمد حمو، منور أوسرير، المرجع السابق، ص129-130.

³ أنظر: د. زكريا محمد بيومي، موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل، النسر الذهبي للطباعة، ط1، 2006، القاهرة، ص88.

- شركة التوصية البسيطة: هي شركة تجمع بين طائفتين من الشركاء متضامنون و آخرون موصون؛ فالطائفة الأولى تكون مسؤولة فلا تتحد مسؤولية الشريك المتضامن بقدر حصته فقط و إنما تكون مسؤوليته بدون حدود و الطائفة الثانية فلا يسألون عن ديونها إلا بقدر حصصهم التي أسهموا بها في رأس المال و ليس لهم حق إدارة الشركة.
- شركة المحاصة: هي شركة تقوم بين الشركاء في الخفاء مستترة لا تكتسب الشخصية المعنوية و لا يلزم بوجودها إلا أعضائها حيث يقدم كل شريك حصته من رأسمال الشركة إلى المدير الذي يتولى وحده إدارة الشركة و يتعامل مع الغير باسمه الخاص و يكون مسؤولاً لوحده أمامهم؛ فهي شركة لا عنوان لها و لا رأسمال، تعقد بين اثنين بغرض القيام بعمل أو عدة أعمال قصد اقتسام الأرباح و الخسائر الناتجة عنه، و بهذا فإن شركة المحاصة تعتبر شخص اعتباري عن باقي الشركاء إذا لا وجود قانوني لهذه الشركة في مواجهة الغير و الأعمال التي يقوم بها المدير تكون باسمه الخاص و يكون وحده المسؤول عنها؛ و بالتالي لا يجوز لأي من الشركاء أن يجري من الأعمال ما يكشف عن وجود الشركة و يظهرها للغير كشخص معنوي مستقل عن الشركاء أو كأن تتخذ عنواناً لها أو أن يوقع هذا العنوان، فهنا نجد أن معيار الاستتار يزول عنها و تفقد لذلك وضعها كمحاصة، و تنقلب إلى الشكل القانوني؛ و هناك معيار آخر أخذ به المشرع غير معيار الاستتار و مع عدم القيد في السجل التجاري؛ لم تعد صفة الاستتار المعيار المميز لشركة المحاصة.
- و هذه الشركات أيضاً تخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على الأرباح الصناعية و التجارية، و كذا الرسم على النشاط المهني، و الرسم العقاري و الرسم على القيمة المضافة.

أما إذا كانت هذه الشركة أجنبية و لها منشأ دائمة بالجزائر فتخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، و يمكن للشركات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر و الممارسة لنشاط تقديم خدمات اختيار نظام الخضوع للضريبة حسب القانون العام¹.

¹ - انظر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص11.

- محمد حمّو، منور أوسري، المرجع السابق، ص128-129.

- محمد علوم محمد علي محمود، المرجع السابق، ص102.

المبحث الثاني: الإدارة الضريبية و سلطاتها:

لقد تطورت الإدارة الضريبية تطورا كبيرا و كان لابد من هذا التطور بسبب تطور الأنظمة الضريبية و تنوع العمليات التي تقوم بها من تحديد وعاء الضريبة و تقدير المعدل الضريبي و عمليات الفحص و الرقابة و التصدي للتراعات الضريبية، و لربما أن الإدارة الضريبية ضلت لسنوات طويلة ترى أن غاية وظيفتها هي تحصيل أكبر قدر ممكن من الضريبة¹. بغض النظر إلى أسلوب تحقيق هذا الهدف أو مدى رضا الممولين عن أداء الإدارة و ما يترتب عليهم من أعباء نفسية و مالية تزيد من تكليف الإذعان.

و كل هذه العمليات تحتاج إلى عناصر مؤهلة لديها الكفاءات الفنية القادرة على أحكام الرقابة و إدارة هذا الجهاز و لن يتحقق ذلك إلا بالاختيار السليم و الأمثل لموظفيها مع الإعداد الجيد و إتاحة الفرص لتكوينهم علميا و مهنيا.

المطلب الأول: الإدارة الضريبية و هيكلها.

تعتبر إدارة الضرائب السلطة المنفذة لأحكام قانون الضرائب فهي التي تتولى فرض الضريبة و تحصيلها، و لها أن تصدر التعليمات التنفيذية و التفسيرية بهدف تطبيق القانون²، و من ذلك فإنها تقوم بالربط و تحصيل المقدار المستحق على الممول من خلال السلطة التي خولها القانون إياها بعد التطور الذي مرت به من أجل التوسيع في حجمها و مهامها، و توسيع سلطاتها اتجاهه.

الفرع الأول: مفهوم الإدارة الضريبية و تطورها

¹ - انظر: د. رمضان صديق، "الإدارة الضريبية الحديثة"، دار النهضة العربية، 2006، القاهرة . ص05.

² - انظر: نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص28.

هناك تداخل في المسميات المختلفة للجهة التي أناط بها القانون جميع الضرائب، فقد يطلق عليها مصلحة الضرائب أو الإدارة الضريبية و يقصد بها مصالح الضرائب التي تتبع وزارة المالية جميع فروعها و تقسيماتها و إدارية الفنية و الإدارية و الجغرافية و هي التي تقوم على تنفيذ التشريعات الضريبية و تطبيق نصوصها و أحكامها بهدف تحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة و توريدها للخزينة العامة¹.

و تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي و التحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة، و حقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات و التشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي².

و بمعنى آخر فإن إدارة الضرائب هي ذلك الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية و الذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي و يعمل كهمزة وصل بين المكلفين بالضريبة و النظام الضريبي. و تعتبر الإدارة الضريبية بهذا عامل أساسي محرك للإصلاح الجبائي باعتبار أنها ستقوم بتطبيق مختلف الإجراءات و التشريعات و تحسيس المكلف بها، فالتشريع الجبائي وحده غير قادر على تحقيق أهداف السياسة الجبائية ما لم تتوفر إدارة ضريبية تتميز بدرجة عالية من الكفاءة.

و مما لاشك فيه أنّ إدارة الضرائب تطورت كثيرا في حجمها و في مهامها، ففي الماضي كنا نجد بعض المئات من موظفي الإدارة الضريبية الذين يختصون بتحصيل الضريبة على الأبواب و الشبايك لكي يجمعوا حصيلة ضريبة ضئيلة لا تذكر، أمّا اليوم فهو بالكثرة التي تقدر بالآلاف و لم يعد دور الإدارة الضريبية ينحصر فقط في مستوى ضرائب الدولة و إنما يتعدى هذا الدور إلى الضرائب الدولية حيث انتشار المنظمات الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات، الأمر الذي أدى إلى تنازع الاختصاصات بين الأجهزة المختلفة للإدارة يترتب عليه ضياع المصلحة العامة و الذي أدى بضرورة تطورها و نجد أن إدارة الضرائب في الجزائر عرفت مرحلتين.

¹ - انظر: نشات ادوارد ناشد، المرجع السابق، ص28

- انظر: د. عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة، دار الخلود، الطبعة الأولى، 2002، ص291.

² - انظر: الأستاذ محمد محيو، د، متور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الطبعة الأولى، 2009، ص77.

أولاً: الإدارة الضريبية من الاستقلال إلى سنة 2000:

تميزت الإدارة الضريبية بالضعف الناجم عن نقص في الإمكانيات البشرية و عدم كفاية الإمكانيات و الوسائل المادية التي كانت دون المستوى. فنقص الإمكانيات البشرية جسد ضعفها في مظهرين أحدهما يغطي الجانب الكمي و الآخر الجانب الكيفي.

الجانب الكمي: عرفت الجزائر في هذه الفترة انفتاح اقتصادي و زيادة¹ في المشاريع الاقتصادية، و فتح الباب للمبادرات الفردية و الاستثمار في شتى الميادين مما أدى إلى ارتفاع في عدد المكلفين و الملفات المعروضة للدراسة بشكل كبير، غير أن الزيادة في عدد المكلفين بالضريبة لم تسايرها زيادة مماثلة من الناحية الكمية لموظفي الإدارة الجبائية، الأمر الذي وصفها في مهام ضخمة يصعب التحكم فيها من جهة و من جهة أخرى فإن الإصلاحات الجبائية التي دخلت حيز التطبيق بالإضافة إلى إعادة تنظيم الإدارة الضريبية التي نشأ عنها المديرية الجهوية للضرائب² و لكن الملاحظ هو عدم التكافؤ بين وظائف هذه الإدارات و إمكاناتها البشرية فتوفر نظم رقابة فعالة تكشف المخالفات و تفرض العقوبات بجدية غير أن المشكلة الجوهرية التي تعرقل إلى حدّ ما إجراء رقابة تكمن في النقص الكبير لعدد المراقبين الذين تتوفر عليهم الإدارة الجبائية و قد بينت إحصائيات سنة 1992 بأن المصالح المختصة في مجال الرقابة الجبائية على المستوى الوطني تتوفر على 472 مراقبا لـ: 499.000 ملفا بمعدل 1083 ملف للمراقب الواحد³.

من جانب الكفاءة: لربما أن السبب الرئيسي في نقص الكفاءة راجع بالدرجة الأولى إلى الهجرة الجماعية للإطارات الاستعمارية فجر الاستقلال و الذي أدى إلى تعطل و شلل تام للإدارة الجزائرية في شتى المجالات، و لما كان من الواجب توفير الحدّ الأدنى من التسيير و خاصة تلك المتعلقة بالجانب التنظيمي و المالي، استوجب شغل المناصب الشاغرة بموظفي قليلي الخبرة و التأهيل، مما انعكس سلبا بمرور الوقت على فعاليتها و لكن يبقى هذا العامل نسبياً.

¹ انظر: أحمد محيو، المرجع السابق، ص85.

- راجح ترتيب، المرجع السابق، ص83.

² - انظر: أحمد محيو، المرجع السابق، ص85.

³ - انظر: أحمد محيو. المرجع السابق، ص86.

إنّ إنشاء المديرية الفرعية سنة 1985 استلزم عدد من الإطارات لتقليد مناصب في غاية الأهمية كتلك المناصب الخاصة بنواب المدراء و رؤساء المكاتب غير أنّ هذه الإطارات تم استقطابها من مختلف المفتشيات و القبطات، الأمر الذي أدى إلى تسيرها من طرف أعوان إداريين لا يملكون الخبرة اللازمة، إذ يفتقرون إلى دراية القواعد الأساسية للجباية و كان لهذا أثر بالغ الخطورة نظراً لأن عمليات الرقابة و تحديد الأوعية يتطلب خبرة و تجربة و لا يكفي هذا فحسب، و إنّما الفصل بين المصالح الذي كان العمل به إلى غاية سنة 1994 جعل الأغلبية من الأعوان على غير دراية به لغياب دورات أو برامج مسطرة من الإدارة لتمكنهم من الإلمام بمختلف أنواع الضرائب تماشياً مع الظروف الاقتصادية الراهنة، كما يرجع إلى انعدام سياسة محكمة لتكوين الإطارات الكفؤة نتيجة النقص في عدد المدارس المتخصصة في هذا المجال.

أما عدم كفاية الإمكانيات و الوسائل المالية فيعتبر من بين العراقيل الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة الجبائية تلك المتعلقة بالإمكانيات و الوسائل المادية، هذه الأخيرة تعيق نجاح الإصلاحات الجبائية، منها المقررات التي يزاول بها الموظفون مهامهم فلا يتوفر بعضها على أدنى شروط العمل الفعال، بالإضافة إلى أنّ بعض مهام الأعوان تحتاج إلى الحركة الدائمة و التنقل المستمر إلا أنّ معظم المصالح الإدارية الجبائية عبر التراب الوطني المكلفة بهذه المهام لا تتوفر على الوسائل اللازمة لتنقلها بالإضافة إلى نقص اللوازم الضرورية لعمل المكاتب من آلات حاسبة، أو إعلام آلي، و تقنيات معالجة المعطيات و الإحصائيات التي تصل إليها الإدارة الجبائية لكن التطورات الراهنة فرضت على الإدارة الجبائية أن تأخذ المكانة الرائدة بها في الاقتصاد، بتحسين إمكانياتها و وسائلها و نذكر أنّ السلطات المهنية عمدت إلى تشغيل الإطارات الكفؤة لتغطية العجز القائم: بتطبيق برامج للتوظيف فقد تم تكوين 2400 جامعي في الاختصاصات المختلفة لسنة 1990، إمّا فيما يخص التحصيل فإن الاحتياجات لأعوان الملاحظة قد قدرت بـ 1200 عون بواقع 2 لكل قبضة ضرائب إذ وصل عدد العاملين بالإدارة الجبائية سنة 1990 بـ 14803 مستخدماً ليصل إلى 21500 سنة 1995 كما عرفت هذه الفترة زاول مشكلة مقررات الإدارة إذ تم إنشاء مقررات إدارية تماشى نوعاً ما مع الوقت الراهن.

ثانياً: الإدارة الضريبية في الفترة 2001-2006:

مما هو ملاحظ على الفترة السابقة للإصلاحات الجبائية أن الإدارة الضريبية كانت تتميز بالعديد من النقائص والعيوب سواء من حيث الموظفين أو معدّل التأطير؛ و نظراً لهذه العيوب و إدراكاً بأهمية الإدارة الضريبية و مكانتها ضمّ محاور الإصلاح الجبائي ثم الإصلاح من خلال إعادة تنظيم الإدارة الضريبية في حدّ ذاتها بالإضافة إلى تبسيط الإجراءات.

إعادة تنظيم الإدارة الضريبية:

في إطار وضع سياسة قانونية و تشريعية للمنظومة الجبائية في الجزائر تم استحداث مديرية للضرائب بدلا من هيئة الرقابة الجبائية التي كانت تابعة لوزارة المالية.

فالتنظيم المعتمد المتبنى منذ سنة 1991¹ كان يهدف إلى توضيح مهام إدارة الضرائب بمستوياتها المختلفة، فالمستوى المركزي يختص بإعداد المفاهيم و التقييم و المراقبة في حين المستوى الجهوي يقوم بالتنسيق أمّا المحلي فيتم من خلاله تسيير الملفات الجبائية عن طريق المديرية الولائية للضرائب الممثلة بمفتشيات الضرائب و قبضاتها.

و قد شهدت بداية القرن الحالي شروع البلاد في إعداد المشروع الخاص بإعادة تنظيم الإدارة الجبائية قصد عصرنتها باستحداث هياكل عامة و الانتقال من إدارة ضريبية ذات الطابع الأفقي من حيث المهام (التسجيل، التحصيل، المنازعات، الرقابة،... إلخ) إلى الإدارة الضريبية ذات الطابع العمودي من حيث فئات المكلفين بالضريبة.

أمّا من حيث الإجراءات الجبائية تم إنشاء المكلف الجبائي الوحيد الذي يتضمن تسيير مختلف الضرائب و الرسوم المتعلقة بممارسة الممول لنشاط ما على مستوى كل مفتشية الضرائب و القبضة

¹ - انظر: مولود ديدان، أبحاث في الإصلاح المالي، دار بلقيس، بدون طبعة، 2010، ص 105.

- قانون رقم 90-36، المؤرخ في 1990/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر: 57.

المختلفة للضرائب، أما على صعيد التصريح بالمادة الخاضعة للضريبة فتم استحداث وثيقة واحدة يطلق عليها بـ (G50) تضمن تصريح المكلف بمدخله بدلا من 17 تصريح الذي كان سائداً من قبل، فتبسيط الإجراءات الجبائية يقتضي ضرورة تحسين الإمكانيات البشرية و المادية الجبائية.

و يجب التنويه على أنّ هذه الإصلاحات لا تكون ناجحة بدون إدارة ضريبية ناجحة، الأمر الذي أدّى ببعض الحكومات إلى العمل نحو تحسين إدارتها الضريبية عن طريق وسائل شتى إذ أنّ هذا الإصلاح قد يتم عن طريق استقلال هذه الإدارة أو عن طريق خصخصتها أو إدماجها على النحو الآتي بيانه:

① استقلال الإدارة الضريبية:

لا يقصد بالاستقلال في هذه الحالة الانفصال الكلي عن نظام الدولة، و إنما يقترح بمنح سلطات واسعة لها حتى يتسنى لها التعامل مع المكلفين بالضريبة دون ممارسة أية ضغوط عليها، و هو ما أخذت به بعض الدول؛ إذ يمكن استقلالها مالياً و إدارياً حتى يتسنى لها التمتع بالحرية في استخدام مواردها الذاتية و تعيين موظفيها؛ أي يكون هناك نظام فعّال للرقابة الداخلية و المستقلة في أعمالها و أنّ هذا النظام يحمي الإدارة الضريبية من خطر الضغط عليها من قبل المكلفين بالضريبة الذين يحاولون التملص و التهرب من دفع ضرائبهم. و من الدول التي انتهجت إصلاح إدارتها الضريبية عن طريق الاستقلال إسبانيا، البيرو، الأرجنتين، أوغندا، و زامبيا؛ و قد قامت روسيا و أرمينيا بإسناد رئاسة مصلحة الضرائب إلى وزير لتصبح للضرائب وزارة مستقلة تحت عنوان وزارة الضرائب، اما بعض الدول فإن مصلحة الضرائب تابعة لوزارة المالية مثل الجزائر، مصر.

② دمج الإدارة الضريبية:

و هنا يتم الدمج بين بعض الإدارات الضريبية كدمج إدارة الضرائب المباشرة مع إدارة الضرائب غير المباشرة، لتصبح إدارة واحدة شاملة بهدف حصر عدد المكلفين بالضريبة؛ و هنا يتم الاعتماد على الوظائف الأساسية للإدارة الضريبية حسب نوع الضريبة التي تقوم بتحصيلها كل منهما؛ و تفضل بعض الدول هذا النوع من الدمج أي الدمج الشامل للإدارات الضريبية لما له من مميزات أهمها إتاحة فرصة للمكلف بالضريبة للتعامل مع إدارة ضريبية واحدة لما تيسره وسائل الاتصال الحديثة في معرفة المعلومات

عن المكلفين بالضريبة؛ و من جهة أخرى تيسر التعامل للمكلف بالضريبة مع إدارة الضريبة واحدة بدل من إدارتين¹.

- تعتبر اليابان من الدول التي تتمتع بدرجة عالية من المهارة في إصلاح الجهاز الضريبي؛ كما أن الإدارة الضريبية الأمريكية تقوم بتحصيل الضرائب المباشرة و ضرائب الإنتاج و المساهمات الاجتماعية لما لها من طبيعة دمج إدارتها الضريبية؛ و في مقابل ذلك نجد أيضا من الدول العربية التي انتهجت هذا النظام في إدارتها الضريبية كالأردن، السعودية، اليمن، و ربما أن الهدف من دمج هذه الإدارات الضريبية رفع كفاءتها كما يلي²:

- الحاجة إلى كفاءة تشغيل على أعلى مستوى من أجل أن تحقق الضريبة غايتها في تحصيل الإيرادات السياسية للدولة.

- المساهمة في توفير الموارد المالية اللازمة لمواجهة متطلبات المواطنين.

- الحاجة إلى تحقيق نسبة أعلى من الالتزامات الضريبية لتحقيق زيادة في الحصيلة.

- استخدام الحاسوب الآلي الذي تستفيد منه المصلحة في الحصول على المعلومات.

- ضمان تطبيق القوانين الضريبية بصورة منسقة و موحدة و عادلة و بأقل تكلفة.

- ضمان التعاون بين المصالح المدججة في مصلحة واحدة خدمة لمصلحة المكلفين بالضريبة، مما يحدد لهم حقوقهم المسجلة وفقا لهذا الدمج؛ إذ تتمثل حقوق المكلفين بالضريبة وفقا لمفهوم الدمج و الاندماج على النحو التالي:

- الحق في توحيد نتائج الفحص و تحديد الوعاء الخاضع للضريبة إذ لا يجوز التضارب في نتائج الفحص من كل مصلحة ضريبية من المصالح التي تم دمجها.

¹ -انظر: سامي أحمد غنيم، حوكمة الإدارة الضريبية وفقا لمتطلبات الدمج و الاندماج، مجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر، المرجع السابق، ص18.

² -انظر: د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص 35.

- الحق في عدم المغالاة في تقديرات كل من مصالح الضرائب المدججة فيما بينها دون مبررات قانونية و مستندات ثبوت مؤيدة؛ و يبقى عبئ الإثبات في ذلك على الإدارة الضريبية.
- الحق في المعاملة الضريبية عادلة بين المكلفين بالضريبة.
- الحق في سرعة و بساطة إجراءات فتح ملف ضريبي أو التسجيل و الحصول على الرقم الضريبي؛ و استخراج البطاقة الضريبية و تجديدها.
- الحق في السيادة الضريبية للدولة و ما يتبعها من كون المكلفين بالضريبة و المسجلين أمام القانون على حد سواء فلا وساطة و لا محسوبية و لا اعتبارات تحول دون فرض الضريبة حسب المقدرة التكليفية و أنّ المكلفين بالضريبة و المسجلين أمام القانون الضريبي يعاملون معاملة تساوي بينهم على حدّ سواء.
- الحق في الاعتراضات و الطعون و الالتجاء للقضاء المختص أو التصالح في الدعاوي الضريبية مع عدم إطالة أمد المنازعات على اختلاف درجاتها؛ و كذا الردّ على الطعون و الاعتراضات.
- حق المكلف بالضريبة في الإطلاع و التعرف على أسس فحص أنشطته و كيفية توصل الإدارة الضريبية للوعاء الضريبي الخاضع له؛ و مناقشة المعنيين بالأمر في أيّ أمر يستلزم توضيحه.
- حق المكلفين بالضريبة في استرداد كافة المبالغ المسدّدة بالزيادة أو بطريق الخطأ أو الفروق الناتجة عن صدور أحكام نهائية تنتهي بتعديل في مستحقات الإدارة الضريبية لدى المكلفين.
- فمن خلال هذا الدمج بين الإدارات الضريبية له من المزايا و العيوب التي تشوبه؛ سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة؛ أو بالنسبة للإدارة الجبائية.
- فمن المزايا التي قد يتمتع بها المكلف بالضريبة نذكر على سبيل المثال تقديم خدمة له من خلال استغلال مناسب للطاقة البشرية و الوظيفية.

- قلة التكاليف في مواجهته؛ إذ تصبح له فرص للتعامل مع جهة إدارية واحدة و في مكان واحد.
- التنسيق بين القوانين الجبائية المختلفة التي تطبق عليه مادام أنّ التعامل داخل إدارة ضريبية واحدة.
- أمّا بالنسبة للمزايا التي تتمتع بها الإدارة الضريبية من خلال مبدأ الدمج و هي:
 - تحسين الأداء الاقتصادي نتيجة لتطورها و زيادة الإيرادات لدى الخزينة العامة.
 - إنشاء إدارة ضريبية واحدة، تضم المصالح الإدارية المدججة.
 - الرقابة على الأداء في الضرائب التي تم دمج إدارتها.
 - يعتبر الدمج وسيلة لإظهار الابتكارات و المقترحات الفردية البناءة داخل الإدارة.
 - زيادة العمل و زيادة حوافز الأداء للعاملين بالإدارة الضريبية.
- و إن كانت هذه مزايا الدمج يتمتع بها المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية غير أنّه يبقى لهذا المبدأ عيوب أيضا في مقابل هذه المزايا؛ تنعكس أيضا على طرفي العلاقة الجبائية؛ أي المكلف بالضريبة؛ و الإدارة الضريبية كما الآتي:

بالنسبة للمكلف بالضريبة:

- عدم استقرار المكلف بالضريبة خاصة في الفترة التي تعرف فيها الإدارتين عملية الدمج؛ مما يستوجب تحديد تاريخ العمل في المصلحتين المدجتين مسبقاً، لتوفير الاستقرار للمكلف بالضريبة.
- عدم وجود توعية للمكلف بالضريبة أو حتى بالنسبة للغير حول أهمية الدمج.
- زيادة الرقابة على المكلف بالضريبة الأمر الذي يرفضه؛ مما يستلزم بالضرورة توعيته و تطبيق القانون بكل دقة.
- توسيع الإجراءات الإدارية داخل الإدارة الجبائية لتعاملها مع الكثير من النماذج الخاصة بالضرائب للإدارات المدججة.

بالنسبة للإدارة الضريبية:

- عبء على الإدارة الضريبية في بذل جهد كبير من أجل تحقيق هدف الإدماج و بالتالي يجب أن يتوافر بالإدارة الضريبية العدد الكافي من الموظفين لإنجاز الأعمال المطلوبة منهم.
- تقاعس الإدارات المدججة في القيام بعملها؛ إلى حين الانتهاء من عملية الدمج مما يسبب تراكمًا في أداء أعمالهم.
- عدم توافر الإمكانيات الحديثة التي تتوافق مع تدفق المعلومات و البيانات ذلك أنه لا بد من توافر أجهزة إلكترونية حديثة، مع تدريب الهياكل البشرية المتعاملة بها لإنجاز الأعمال.

ج) خصخصة الإدارة الضريبية:

لا يقصد بالخصخصة هنا المفهوم العام بتنازل الدولة عن سلطتها الضريبية إلى القطاع الخاص نظرا لما تهدف إليه الإدارة الضريبية بتوفير جهد موظفيها و توفير تكلفة الدورات التكوينية لهم؛ و إنما يعنى بها فقط تجنب بعض الأعمال التي تقوم بها الإدارة الضريبية و التنازل عنها لفائدة القطاع الخاص وفق ضوابط محدّدة و تحت إشراف و رقابة الإدارة الضريبية.

و قد رأى البعض¹؛ إنّ معادلة الخصخصة لبعض الأعمال التابعة للإدارة الضريبية تكمن في الإبلاغ و الحجز من المنبع؛ و أعمال الطباعة و التخزين؛ الفحص الضريبي؛ إعداد الإقرار الضريبي.

الفرع الثاني: هياكل الإدارة الضريبية و تنظيمها

يخضع تنظيم الإدارة الضريبية وفقا لمبدأ مركزية التوجيه إذ تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط و الرقابة و إصدار التعليمات و التفسيرات و تنظيم شؤون الموظفين و تدريبهم و السهر على

¹ -انظر د. محمّد محمود صابر، المعايير المحاسبية جسراً يربط الربح المحاسبي بالربح الضريبي، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة للضرائب المجلد 1، مصر، 2006، ص40.
- رمضان صديق، المرجع السابق، ص148.
- د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص39.

رفع الكفاءة الإنتاجية لإدارة الضرائب في حين تتولى الإدارة التنفيذية أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط و تحصيل الضريبة¹.

و هذا التنظيم شبيه بالتنظيم الإدارة الضريبية بفرنسا، إذ تشمل الإدارة العامة للضرائب في فرنسا على طائفتين رئيسيتين من القطاعات و هما القطاعات المركزية و القطاعات الخارجية، فتكوّن القطاعات المركزية في الإدارة العامة للضرائب قلب الجهاز الإداري الضريبي و هو عبارة عن الهيئات التي تتولى مهمة الإدارة و التنظيم و المعلومات و الاستدلالات، في حين أنّ القطاعات الخارجية، عبارة عن أجهزة تنفيذية للقوانين و القرارات الجبائية².

و على هذا الأساس فإن التنظيم الإداري الضريبي لمختلف فروع الإدارة الضريبية يكون كالتالي:

أولاً: التنظيم المركزي لإدارة الضرائب:

1- المديرية العامة للضرائب.

تم استحداث هذا الهيكل بموجب المرسوم التنفيذي 190/90 الصادر في 23 جويلية 1990³ المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، و من مهام هذا الهيكل ما يلي:

- ◆ القيام بالدراسات الهامة موازاة مع السياسة الجبائية و الشبه جبائية.
- ◆ دراسة و تحضير الاقتطاعات الجبائية بالنظر إلى السياسة العامة للدولة فيما يخص:
 - الميزانية، الأسعار، الدخل، الادخار، النقود و القروض.
 - تهيئة المحيط و التوازن الجهوي.
 - الجباية البترولية.
 - دراسة عقلنة التقنيات النظام من أجل ضمان تسيير جيد.
 - دراسة و اختيار مشاريع النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بكل الضرائب، الحقوق و الرسوم.
 - ربط الأعمال التحضيرية لمشاريع قانون المالية.

¹-انظر: أحمد محيو، المرجع السابق، ص81.

²-انظر: رابع رتيب، المرجع السابق، ص104-108.

³- Béatrice et Francis GRANDGUILLLOT ;fiscalité française ;Gualino ;2^{ème} édition ;Paris ;2011 ;P30

³-انظر: المرسوم التنفيذي رقم 190/90 المؤرخ في 1990/07/23 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، حريدة رسمية رقم 26.

- ضمان عملية الإعلام بجملة الخدمات التي تقدمها المديرية العامة للضرائب.
- المشاركة في دراسة مشاريع الاتفاقيات المتعلقة بالجباية الدولية.
- المشاركة في الأعمال الخاصة بالتعاونيات الجبائية الدولية.

تتكون هذه المديرية من 4 مديريات و هي مديرية الدراسات و التشريع الجبائي مديرية العمليات الجبائية، مديرية المنازعات، مديرية الوسائل و التنظيم و التكوين، و تتفرع هذه المديريات بدورها إلى مديريات فرعية بالإضافة إلى مفتشية المصالح الجبائية، طبقا لنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي 190/90.

هذا و قد عدّل هذا المرسوم سنة 2007. بموجب المرسوم التنفيذي 364/07 المؤرخ في 2007/11/28¹ و الذي أصبح بموجبه المديرية العامة للضرائب تتكون من: مديرية التشريع و التنظيم الجبائيين - مديرية المنازعات - مديرية العمليات الجماعية و التحصيل - مديرية الأبحاث و التدقيقات - مديرية الإعلام و الوثائق الجبائية - مديرية الإعلام الآلي و التنظيم - مديرية العلاقات العمومية و الاتصال - مديرية الوسائل المالية - مديريات فرعية.

و بموجب قانون المالية لسنة 2009 فقد تم إضافة مديرية، جرى النص عليها بالمادة 45 منه، و تنشأ على مستوى المديرية العامة للضرائب و هي مديرية التحديات الجبائية تكلف على المستوى الوطني للتحقيق قصد تحديد مصادر التهريب و الغش الجبائي.

2: المصالح الخارجية لإدارة الضرائب:

تم تحديدها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2009/09/18² الذي يحدّد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، و قد تم إعادة تنظيمها مؤخرا بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، المحدّد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها و حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي 327/06 فتتكون هذه المصالح من المديريات التالية:

◆ مديريات كبريات المؤسسات.

¹ -انظر: المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 2007/11/28، الجريدة الرسمية رقم 75 المتضمن التنظيم المركزي لوزارة المالية

² -انظر: المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2009/09/18 الذي يحدّد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها.

- ◆ مديريات جهوية للضرائب.
- ◆ مصالح جهوية للبحث و المراجعة.
- ◆ مراكز جهوية للإعلام و الوثائق.
- ◆ مديريات الولائية للضرائب.
- ◆ مراكز الضرائب.
- ◆ مراكز جوارية للضرائب.

إضافة إلى هذه المديريات و المراكز توجد مصالح أخرى تقوم بنشاطات مثل المفتشيات المتخصصة لتسيير بعض الأنشطة لمفتشية الضمان، مفتشية التسجيل، المشروبات الكحولية، التبغ، مخابر الفحص، و كذا مفتشيات الضرائب، و قباضات الضرائب.

أ- مديرية كبريات المؤسسات:

تعتبر أهم المديريات التي تتكون منها المصالح الخارجية لإدارة الضرائب تم إنشائها بموجب قانون المالية لسنة 2002¹، و هي تجسيد للانتقال من التنظيم الإقليمي إلى التنظيم النوعي² و بدأت مهامها الرسمية سنة 2006 و عددها 06 مديريات (الجزائر، البليدة، تيبازة، بومرداس، تيزي وزو، ورقلة) و هذه المديريات تتكون أيضا من 06 مديريات فرعية طبقا للمادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009³. و هذه المديريات هي:

أ- المديرية الفرعية لجباية المحروقات و التي تتكون بدورها من 03 مكاتب و هي:

- 1- مكتب تسيير الملفات الجبائية و الذي يضم مصلحتين (مصلحة المؤسسات البترولية - المؤسسات الشبه بترولية).
- 2- مكتب المراجعات الجبائية و الذي يضم مصلحتين (مصلحة مراجعة المؤسسات البترولية - مصلحة مراجعة المؤسسات الشبه بترولية).

¹-انظر: قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 جريدة رسمية رقم 79.

² يقصد بالانتقال من التنظيم الإقليمي إلى التنظيم النوعي تسيير الضريبة حسب فئة الزبون.

³-انظر: القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية رقم 20.

3- مكتب الإحصائيات و الملخصات و الذي يضم مصلحتين (مصلحة الانتخابات البترولية - مصلحة التحليل).

ب- المديرية الفرعية للتسيير و التي بدورها تتكون من ثلاث مكاتب و هي:

1- مكتب تسيير الملفات و الذي يضم أربع مصالح و هي مصلحة قطاع المعاشات - مصلحة قطاع البناء و الأشغال العمومية - مصلحة قطاع التجارة - مصلحة قطاع تأدية الخدمات.
2- مكتب التدخلات و دعم التسيير و يضم مصلحتين (مصلحة متابعة الامتيازات الجبائية و استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة - مصلحة المعاينات و متابعة المعلومات الجبائية).

3- مكتب مراقبة التحصيل و التصفية و يضم مصلحتين (مصلحة تصفية الحسابات و مصلحة الإحصائيات و التقديرات).

ج- المديرية الفرعية للرقابة و تتكون هذه المديرية الفرعية من مكاتبين:

1- مكتب المراجعات يضم مصلحتين: مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع الصناعة و البناء و الأشغال العمومية، و مصلحة مراقبة المؤسسات قطاع التجارة و تأدية الخدمات.
2- مكتب البطاقات و المقارنات و التحريات و يضم 03 مصالح (مصلحة البطاقات و المقارنات و مصلحة الأبحاث و التحريات، مصلحة المساعدة و دعم المراقبة).

د- المديرية الفرعية للمنازعات و تتكون بدورها من 03 مكاتب:

1- مكتب الشكاوي.

2- مكتب لجان الطعن و المنازعات القضائية.

3- مكتب التبليغ و الأمر بالدفع¹.

هـ- المديرية الفرعية للوسائل و تتكون من 03 مكاتب:

1- مكتب المستخدمين و التكوين.

2- مكتب الوسائل و يضم مصلحة الصفقات و الصيانة و مصلحة متابعة المطبوعات و الأرشفة.

3- مكتب عمليات الميزانية.

¹ - انظر: مولود ديدان، المرجع السابق، ص125.

تختص مديرية كبريات المؤسسات بكل ما يتعلق بالمؤسسات التي يفوق رأسمالها 100 مليون دج سنويا من تحديد وعاء التحصيل و المراقبة و المنازعات الخاصة بالضرائب و الرسوم.

ب- المديرية الجهوية للضرائب:

نص عليها المرسوم التنفيذي رقم 60/91 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل و المتمم بموجب القرار المؤرخ في 30/04/1991 الذي يخص إنشاء و تنظيم اختصاصات المديرية الجهوية للضرائب و الذي عدل و تمم بالقرار الصادر بتاريخ 12/09/1994 المعدل و المتمم و القرار الصادر بتاريخ 10 أكتوبر 1995 المعدل و المتمم بالقرار الصادر بتاريخ 12/07/1998 و أخيرا القرار المؤرخ في 24/05/2007 المحدد لاختصاصات الإقليمية للمدريات الجهوية و المديرية الولائية للضرائب حيث توجد 09 مدريات جهوية و هي:

- ◆ المديرية الجهوية للضرائب.
- ◆ المديرية الفرعية للتكوين و تضم مكاتبين.
- ◆ المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل و تتكون من 4 مكاتب.
- ◆ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و التحصيل و تتكون من 3 مكاتب.
- ◆ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية و المنازعات و تتكون من 3 مكاتب.

و من مهامها:

- ◆ السهر على تنشيط الخدمات الجبائية على مستوى المديرية الولائية التابعة اختصاصها الإقليمي.
- ◆ المشاركة في أعمال التكوين و تحسين مستوى الأعوان.
- ◆ تنظيم أشغال لجنة الطعون المنشأة على المستوى الجهوي¹.

د- المصالح الجهوية للبحث و المراجعات:

عبارة عن مصالح جهوية تابعة لمديرية البحث و التحقيق المركزية، أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288/98 حيث أنشأت 3 مصالح جهوية للبحث و التحقيق على مستوى ولاية الجزائر؛ وهران؛ قسنطينة، بعد تنصيب مديرية البحث و التحقيق مباشرة.

¹ -انظر:مولود ديدان ، المرجع السابق ،ص128.

- محمد حمو، منور أوسري، المرجع السابق، ص82.

و تنظم هذه المصلحة في ثلاثة أقسام و هي¹:

- ◆ قسم المراقبة و الإحصاءات و التقسيم.
 - ◆ قسم المساعدة على الرقابة.
 - ◆ قسم الوسائل و يكلف بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام.
 - ◆ تسير الوسائل و الدعائم و المطبوعات الموجهة للمحققين و المكلفين بالضريبة.
- و من اختصاصاتها:

- ◆ تنفيذ برامج التحقيق و البحث و المراقبة و متابعة الأشغال المتعلقة بها.

هـ- المراكز الجهوية للأعلام و الوثائق:

و تضم ثلاث مديريات فرعية و هي:

- ◆ المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات الجبائية و تجميعها و تتكون من 3 مكاتب.
 - ◆ المديرية الفرعية لمعالجة المعلومة و تحليلها و تتكون من 3 مكاتب.
 - ◆ مساعدة المصالح كما تكلف بأشغال الإصدار.
 - ◆ المديرية الفرعية لإدارة الدائرة الإعلامية و تنظيمها.
- و تتكفل هذه المراكز بضمان عملية تنسيق برامج البحث و جمع المعلومات الاقتصادية و المالية و معالجتها، و نشر الجداول العامة للرسم العقاري، و رسم التطهير و الضريبة على الدخل الإجمالي.

و- المديريات الولائية للضرائب:

تم إنشاءها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 23/02/1991² و توجد على المستوى الوطني 54 مديرية³.

و المديريات الولائية للضرائب تجمع 09 مديريات جهوية للضرائب وهران، قسنطينة، الجزائر، عنابة، سطيف، البليدة، بشار، ورقلة، شلف، و تنظم في 05 مديريات فرعية و هي:

- ◆ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- ◆ المديرية الفرعية للتحصيل.

¹- انظر: القرار الوزاري المشترك في 2009/02/21، المرجع السابق، المادة 42 منه

²-انظر: المرسوم التنفيذي 06/91 المؤرخ في 1991/02/29، المعدل و المتمم.

³ - على مستوى العاصمة توجد 06 مديريات.

- ◆ المديرية الفرعية للمنازعات.
- ◆ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- ◆ المديرية الفرعية للوسائل.

ي- مراكز الضرائب:

تم إنشاءها بموجب قانون المالية لسنة 2003 لاسيما المواد 31 و 32 و تقوم هذه المراكز بتسيير الملفات المتعلقة بالمكلفين الذين يتجاوز رقم أعمالهم 300.000 دج. و تضم هذه المراكز 03 مصالح رئيسية قباضة و مصلحتين و هي:

- ◆ المصلحة الرئيسية لتسيير و تضم 04 مصالح.
- ◆ المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث و تضم 04 مصالح.
- ◆ المصلحة الرئيسية للمنازعات و تضم 04 مصالح.
- ◆ القباضة و تضم 03 مصالح (مصلحة الصندوق، المحاسبة، المتابعات).
- ◆ مصلحة الاستقبال و الإعلام تحت سلطة رئيس المركز.
- ◆ مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل.

4- المراكز الجوارية:

أنشأت بموجب قانون المالية 2003¹، بالرجوع إلى المادة 102 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 ينظم المركز الجوارية للضرائب في 03 مراكز رئيسية و قباضة و مصلحتين:

- ◆ المصلحة الرئيسية للتسيير و تضم 04 مصالح.
- ◆ المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث و تضم 03 مصالح.
- ◆ المصلحة الرئيسية للمنازعات و تضم 03 مصالح.
- ◆ القباضة و تضم 03 مصالح.
- ◆ مصلحة الاستقبال و الإعلام.
- ◆ مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل.

¹ - انظر: قانون 11-02 المؤرخ في 2002/12/24، المتضمن قانون المالية 2003، ج. ر 86.

و تتكفل هذه المراكز حسب المادة 26 من المرسوم التنفيذي 06-327 بما يلي:

- ◆ المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي.
- ◆ الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية و الرسم المفروض على ممتلكاتهم العقارية.
- ◆ المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- ◆ المؤسسات التابعة لمديريات كبريات المؤسسات و مراكز الضرائب برسم الضرائب و الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها. كما تختص بمجال الوعاء و التحصيل و الرقابة و المنازعات.

أما في فرنسا فتتظم الإدارة الجبائية هياكلها كالتالي:

أولاً: القطاعات المركزية:

تتكون من 04 قطاعات رئيسية كالتالي:

أ- قطاع الموظفين و الميزانية:

مكلف بالشؤون الخاصة بالموظفين و الوسائل المادية اللازمة للإدارة العامة و ينقسم إلى 03 شعب.

◆ شعبة رقم 1 أ: تسيير بواسطة نائب مدير و تختص بالتدريب المهني و أوضاع الموظفين و اختيارهم.

◆ شعبة رقم 1 ب: هي المكلفة بالدرجات الوظيفية و تحصين و حماية الموظفين.

◆ شعبة رقم 1 ج: و تقوم بإدارة الميزانية الخاصة بالإدارة العامة للضرائب.

ب- قطاع التنظيم و المعلومات:

و يتكون من 03 شعب:

- ◆ شعبة رقم 2 أ: مهمتها المراقبة العامة للقطاعات الخارجية و كذلك الدراسات المتعلقة بتنظيم هذه القطاعات.
- ◆ شعبة رقم 2 ب: و هي المسؤولة عن كل المعلومات و الاستدلالات الخاصة بالإدارة العامة للضرائب.
- ◆ شعبة رقم 2 ج: و مكلفة بالنشاط و بالوسائل المتصلة بالفحص الضريبي و الشؤون الخاصة و الدولية.

ج- قطاع العمليات الضريبية و العقارية:

- و تختص بمسائل المسائلة و الأملاك و يتكون هذا القطاع من 03 شعب:
- ◆ شعبة رقم 3 أ تشمل على 04 مكاتب تتعلق بالإدارة العامة للمساحة، و الشهر العقاري، و التقديرات العقارية للأملاك.
- ◆ شعبة رقم 3 ب: و هي مكلفة بالتطبيقات العملية فيما يعلق بالضرائب على الأشخاص و المباشرة و الخلية و التقديرات للعقارات على الأراضي المبنية و غير المبنية، و بها مكتب مكلف بالعلاقات العامة.
- ◆ شعبة رقم 3 ج: و تضم هذه الأخيرة 04 مكاتب الأول يختص بمتابعة التوسيع في النظام الآلي للعمليات الجبائية مثل إيرادات الميزانية أما الثاني فيختص باللوائح الضريبية و الاقتصادية للمشروبات و المعادن أما الثالث فيختص بالمنازعات في الضرائب غير المباشرة و منازعات التحصيل و المكتب الرابع و الأخير فيختص بإدارة احتكار التبغ.

د- قطاع المنازعات:

- و يتكون من شعبتين:
- ◆ شعبة رقم 4 أ: و تختص بالدراسات القانونية و المسائل العامة و المنازعات الخاصة (مثل التعويضات) و السر المهني و كذا المنازعات الخاصة برسوم التسجيل، و رسوم الشهر العقاري.
- ◆ شعبة رقم 4 ب: تختص بالمنازعات في الضرائب على الشركات و الأرباح التجارية و الصناعية و رقم الأعمال و المنازعات في التقدير الجزائي...إلخ.

هـ - قطاع الخبرة و الاتصال:

وهو قطاع أنشأ من أجل إعطاء الفرصة للإدارة العامة للضرائب في الحصول سريعاً على التشخيص و الوصف للمسائل المتعلقة بمشاكل التنظيم أو الوسائل مثل توازن التحقيقات التي تشار في تطبيق إحدى الضرائب الجديدة¹.

ثانياً: القطاعات الخارجية:

هي عبارة عن الأجهزة التنفيذية للقوانين و القرارات تتكون أيضاً من أربعة قطاعات رئيسية هي:

① الإدارات ذات اختصاص وطني:

و هي المتخصصة في المجالات الوطنية و تنقسم إلى القطاعات التالية:

أ) قطاعات ذات طابع نوعي و أهم اختصاصاتها، الوثائق و المعلومات و تدار عن طريق رئيس من أحد القطاعات الضريبية.

ب) قطاع التحقيقات و الفحوص الضريبية.

و يشتمل على إدارة التحقيقات و الفحوص الوطنية و الدولية و هو مكلف بالفحوص الحسابية الكبيرة و المهمة، أي المتعلقة بكبار المكلفين بالضريبة و من مهامه أيضاً فحص و مراقبة كل الضرائب التي يكون مدينا بها الأشخاص الطبيعية و المعنوية.

② الإدارات ذات اختصاص إقليمي:

تتولى هذه الإدارات المهام التالية:

1. تعتبر همزة وصل بين الإدارة المركزية و القطاعات الإقليمية.
2. مهمة ضمان التوافق و الانسجام للأعمال المحققة في الإطار الإقليمي.
3. استكمال المهام الضريبية بالنسبة لحساب المحليات و استكمال مهمة الفحص الضريبي.
4. إدارة القطاعات المتخصصة في المجالات الإقليمية.

③ الإدارات ذات الاختصاص المقاطعي (المديريات):

¹ - انظر: رابح رتيب ، المرجع السابق ، ص 107.

تقام هذه الإدارات على مستوى كل ولاية أو محافظة و هي تعمل تحت سلطة مدير للقطاعات الضريبية بمساعدة واحد أو اثنين من مديري المحافظات و عدة مديرين مسؤولين، بالإضافة إلى عشرات المفتشين الرئيسيين المكلفين بتحقيق و تنشيط العمل في القطاعات الخارجية، أمّا المدير في كل القطاعات الضريبية يمثل المدير العام للضرائب و من مهامه ما يلي:

- ◆ تطبيق و تنفيذ الموضوعات المحددة بواسطة الإدارة العامة للضرائب داخل المقاطعة.
- ◆ المهام الخاصة بالطعون و المنازعات الضريبية.
- ◆ إدارة و تنظيم المسائل المتعلقة بأفراد الإدارة و بالوسائل المادية.

④ القطاعات المحلية:

و تشمل ما يلي:

أولاً: قطاعات الوعاء الضريبي و الفحص الضريبي:

1- مراكز الضرائب:

و تعتبر الخلايا الرئيسية و الجوهرية التي يتوقف عليها الجزء الأكبر من نجاح تنظيم القطاعات الضريبية، ذلك أنها تقوم بمجموع المهام المتصلة بالوعاء و الرقابة و الفحص لكل الضرائب للدولة و القطاعات المحلية، و ينقسم بدوره إلى قسمين، قسم النظام و الوثائق و قسم وعاء الضرائب المباشرة.

كما يوجد بداخله ثلاث قطاعات متخصصة للتفتيش و هي:

- ◆ قطاع الضرائب الشخصية: و يقوم المفتش في هذا القطاع بمهمة تنظيم ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الأرباح غير التجارية.
- ◆ قطاع ضرائب المشروعات: و يختص بمراقبة إقرارات المشروعات الصناعية و التجارية، الحرفية، و الزراعية.
- ◆ قطاع الضرائب العقارية، و يختص بالتحقيق من مدى سلامة و صحة أسعار العقارات الخاضعة للنقل و التحويل و رفع رسوم التسجيل، و فحص القيمة المضافة.

12- المراكز الإقليمية للوعاء الضريبي:

و هي تتصل مباشرة بإدارة القطاعات الضريبية و تدار وفقا لأهميتها بواسطة رئيس مركز أو مفتش، و يوجد منها مركز في كل محافظة أو قطاع، و من اختصاصاته الرقابة و الفحص لدفع الضريبة على المرتبات.

13- الفرق الإقليمية للرقابة و البحوث:

و مهامها تنفيذ التحقيقات الخاصة و مباشرة المعاينات و الإثباتات المادية التي يمكن أن تستخدم في رقابة كل الضرائب.

ثانيا: القطاعات العقارية:

1- مراكز الضرائب العقارية و تختص بتحقيق أسس الضريبة المباشرة المحلية.

2- حفظ الرهون العقارية: في الأصل كانت هذه المراكز تابعة لمصلحة التسجيل، و قد أدمجت في الإدارة العامة للضرائب عند ضم القطاعات.

ثالثا: قطاعات التحصيل:

و تشمل هذه القطاعات شبكتين إحداهما رئيسية و الأخرى محلية فالرئيسية تشمل حفظ الرهون العقارية، و موارد الضريبة و الموارد الموزعة على المحافظات، أما الشبكة الثانية فهي محلية أنشئت لتسهيل العمليات الضريبية على المكلفين لها مثل تحرير الرسم على السيارات، الطوابع الضريبية.

المطلب الثاني: سلطات الإدارة الضريبية اتجاه المكلف بالضريبة

لكي تمارس إدارة الضرائب حقوقها المقررة لها قانونا و لكي تمارس مهامها المكلفة بها، فإنها تتمتع بسلطات و حقوق واسعة، تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، و على هذا الأساس فإنها تتمتع بسلطة الفحص و الرقابة و حتى تستطيع مباشرة مهامها في تحصيل الضريبة فإنها أيضا تتمتع بسلطات تضمن لها التحصيل بمبالغ الضريبة من المكلفين بها، و ما هذه السلطات إلاّ حماية لأموال الخزينة العامة، و مكافحة الغش الضريبي، و لهذا الغرض حوّل المشرع الجبائي للإدارة الجبائية العديد من السلطات يمكن أن ننجزها فيما يلي:

الفرع الأول: سلطات الفحص و الرقابة

غالبية الضرائب تؤسس على أساس الإقرارات التي يقوم المكلفين بالضريبة بملئها. معرفتهم، و العدالة الضريبية تتطلب الصدق و سلامة البيانات، و من هنا جاء حق الإدارة الضريبية و سلطاتها في فحص و رقابة كل عناصر الوعاء الضريبي و التحقق مما جاء في الإقرارات من بيانات و وثائق حتى يتم فرض الضريبة على أساس عادل.

فبالرجوع إلى المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية¹ حولت حق الرقابة لمصالح الإدارة الجبائية بغرض القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، و مراقبة المؤسسات و الهيئات التي ليس لها صفة التاجر و تدفع أجور و أتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، و حق الرقابة ليس محدوداً فقط بالضرائب و الرسوم المباشرة و لكن تمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة و التسجيل².

و لا ينحصر الأمر على الرقابة و فقط و إنما صخرّ المشرع إلى إدارة الضرائب مجموعة أخرى من السلطات التي تمكنهم من إجراء الرقابة الجبائية بشكل مضمون.

¹ - انظر: قانون الإجراءات الجبائية، د. يحيى محيوت، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2007.

² - انظر: أ. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، 2009، الجزائر، ص19.

① الحق في الإطلاع:

هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلاّ إزاء أشخاص محدّدين بالقانون و بصدد وثائق أو مستندات نوعية لكل منهم، فمجال حق الإطلاع محدّد بالمواد 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائي؛ و يقصد به أن يكون للإدارة الجبائية الحق في طلب ما تراه ضروريا لفرض الضريبة من دفاتر و أوراق أو مستندات أو محرّرات أو ملفات، أو وثائق، أو أوراق لدى الجهات الحكومية أو غير الحكومية، و إنّها ملزمة بتنفيذ طلب الإدارة الضريبية دون الاحتجاج بالسرية¹، غير أنّ هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلاّ عند الأشخاص الذي نصّ عليهم القانون و على وثائق خاصة لكل منهم، و هو ذاته القانون الذي احتوى على إجراءات تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي و تحصل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص أو الهيئات و هم الإدارات العمومية (المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية) المؤسسات الخاصة، المالية و الغير، (المواد 51-58 من قانون الإجراءات الجبائية) و السلطة القضائية (المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية).

أما الوثائق التي تخضع للالتزام بالإطلاع فهي محددة في كل الأوراق و الدفاتر الحسابية و التي تتعلق بالمستندات و الوثائق المهنية و كذا السجلات التي تتعلق بالجرد أو بالإحصاءات التي تبين الميزانية و سجلات أو دفاتر تحويل الأسهم؛ كما يسمح للموظف من استنباط المعلومات منها سواء كانت ورقية يمكن قراءتها أو رقمية في حالة ما إذا كانت السجلات و المستندات ممسوكة أو محفوظة بطريقة إلكترونية².

و ممارسة حق الإطلاع من طرف الإدارة الضريبية ليس حقا مطلقا يمكن ممارسته كيفما تشاء و إنّما هو محدد بعدة شروط أهمها:

- 1- أن يكون الهدف من الإطلاع معرفة العناصر الدقيقة و المنظمة ذات الفائدة في فرض الضريبة فقط.
- 2- أن يكون الأشخاص القائمين بالإطلاع من درجات معينة من أعوان الضرائب.
- 3- أن يرسل إخطاراً إلى المكلف بالضريبة يحدّد فيه طبيعة التدخل حتى يتجنب أي تفسير خاطئ من جانب المكلف بالضريبة.

¹ - انظر: عوابدي مصطفى، المرجع السابق، ص20.

- رابع رتيب، المرجع السابق، ص124.

- د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص116.

² أنظر: د. رجاء محمود شريف، أثر الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، ط1، 2013، ص270.

- 4- أن يكون الإطلاع في نفس موقع العمل أي في المكان الفعلي الذي توجد فيه الوثائق و البيانات المطلوبة؛ أي بمركز العمل، و يقصد به، المكاتب، المعامل، المصانع، المشاغل، المخازن، الأراضي التي تستعمل كمصنع أو مستودع، و الأماكن التي يمارس فيها النشاط بشكل مؤقت كورشنة البناء.
- 5- أن يكون في أوقات العمل الطبيعية و ليس في أوقات خارجة عنها¹.

و لا يحق للمحققين نقل السجلات أو المستندات التي توضع تحت تصرفهم بل يتحتم عليهم مراجعتها في مكانها؛ إلاّ أنه يمكنهم أخذ صور عنها يصدقها الخاضع للضريبة و إذا رفض و يذكر ذلك على الصورة المطابقة للأصل.

أمّا إذا كانت السجلات و المستندات ممسوكة أو محفوظة بطريقة إلكترونية؛ يحق لموظفي الإدارة الضريبية طلب الإطلاع على المعلومات المسجلة على مستندات إلكترونية و الحصول عليها بشكل مستندات رقمية أو ورقية يمكن قراءتها.

و في حالة ما لم تتوفر لدى المكلف بالضريبة محلّ التحقيق هذه المستندات في مركز عمله، فيتوجب عليه بناءً على طلب الإدارة الضريبية إحضار هذه المستندات و إلاّ طبقت عليه طريقة التقدير التلقائي، أو فرض غرامات عليه.

② حق المعاينة و الحجز و إجراء البحث:

فحق المعاينة و الحجز يمارس عندما تكون هناك ممارسات تدليسية، و لا يمكن القيام بهذه العملية من قبل أعوان الإدارة الجبائية إلاّ تحت طائلة بعض الشروط فتقام معاينات في كل الأمكنة بهدف البحث و جمع و حجز كل الوثائق و المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي، على أن تتم المعاينة بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً و قاض مفوض من قبله و هو ما أكدّه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية بنص المادة 34-35 منه، على أن تتم هذه العملية من قبل أعوان لهم على الأقل رتبة مفتش، و بالتالي يحق لهم حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية²، التي تبرر التملص من وعاء الضريبة. و يكون هذا الحجز تحت سلطة القاضي و رقابته، إذ يقوم و كيل الجمهورية بتعيين ضابط الشرطة القضائية يعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية، أما عن

¹ - انظر: رابع رتيب، المرجع السابق، ص127.

- د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص118.

² - لم يحدد المشرع المصري نوعاً معيناً من الأوراق و المستندات بل جعله شاملاً لجميع الأوراق و المستندات.

إجراء البحث المنصوص عليه بالمادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية فقد منح هذا الإجراء إلى أعوان الإدارة الجبائية قصد إجراء التحقيق بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، فعلى كل شخص مكلف بذلك أن يزود الأعوان بكل الوثائق و المستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال و أسس فرض الضريبة، و قد يمارس هذا حق من الساعة 08 صباحاً إلى الساعة 20 مساءً و يحرر محضر بذلك¹.

③ الحق في الفحص والتدقيق:

و يعنى به العملية التي يتم التأكد من خلالها سلامة و صحة الإقرار الضريبي بصفة مدققة و ذلك بمضاهاة بياناته مع العناصر الخارجية، و قد يكون إمّا فحصاً أو تدقيقاً للحسابات أو الفحص المضاد لمجموعي الحالة الضريبية الشخصية، إذ يمكن للمحقق أن يتطرق إلى العلاقات الخارجية و الحياة الخاصة للأشخاص.

فالتدقيق في الحسابات عبارة عن مجموع العمليات التي تهدف إلى فحص الحسابات في نفس مكانها، لمشروع ما و مطابقتها بعناصر الاستغلال بغرض فحص و رقابة الإقرارات المقدمة من المكلف بالضريبة لممارسة النشاط المهني الحر أو المستقل.

أما الفحص في الحالات الضريبية الشخصية، فيمتد إلى فحص العمليات التي بموجبها يجب التطابق بين دخول المكلف المعلنة في إقراره بمقتضى الضريبة على الدخل و بين حالته المالية و عناصر معيشته². و هذا الإجراء منصوص عليه في القانون الفرنسي محاطاً بمجموعة من الضمانات بغرض حماية المكلفين بالضريبة من التعسف في استخدام سلطتهم هذه.

فالفحص الضريبي هو مرحلة أساسية و فنية من مراحل عمل الإدارة الضريبية؛ و يعتبر من أهم أنواعه فحص الحسابات³ و من هنا يمكن أن نؤكد أن الفحص الضريبي ما هو إلا عملية دراسة و تحليل و تقييم للقوائم المالية و السجلات و الدفاتر و الحسابات المنشأة محل الفحص ارتكازاً على القواعد

¹ - انظر: د. أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، مطبعة شهبان، 2001، ص395.

² - انظر: رابح رتيب، المرجع السابق، 130

³ - انظر: أ. يوحنا نصحي عطية، مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي باستخدام العينة، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، الجمعية المصرية المالية العامة و الضرائب، المجلد 02، 2008، القاهرة . ص08.

المقررة في التشريع الضريبي لأي دولة؛ وفقا للقواعد و الأصول و المبادئ و السياسات المحاسبية المألوفة و المتعارف عليها مهنيًا بغية التأكد من صحة صافي الربح بالإقرار الضريبي الذي تم إعداده من المكلف بالضريبة، و التأكد من سلامة الضرائب المربوطة وفقا للإقرار و ذلك في حالة الإقرارات المقدمة من المكلفين بالضريبة أو تمهيداً لربط الضريبة المستحقة عليهم أو المفروضة محلّ الفحص و كل ذلك في خلال فترة معينة.

فمما سبق يتضح أنّ هناك مبادئ أساسية يجب توافرها لإتمام عملية الفحص و هي كالتالي:

- 1- أن يكون هناك شخص يتولى عملية الفحص الضريبي فقد يكون المراجع أو المحاسب أو خبير محاسبي؛ أو فاحص ضريبي.
- 2- أن يتم الفحص وفقا لقواعد مقررة في التشريع الضريبي و قواعد و أصول و مبادئ و أعراف و سياسات محاسبية متعارف عليها مهنيا.
- 3- أن يشمل الفحص ما يلي:
 - الإقرارات المطلوب فحصها من خلال الدفاتر و المستندات المرتبطة بالعمليات الاقتصادية و المالية التي أقامتها المؤسسة خلال فترة الفحص.
 - الملفات التي تم تقديم إقرار عنها و يكون الهدف الأساسي من الفحص الضريبي لها متمثل في التحديد الموضوعي و العادل و الدقيق للربح أو الإيرادات الخاضعة للضريبة بهدف التحقيق من صحة الإقرار الضريبي المقدم أو ربط الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة أو المنشأة محلّ الفحص.
 - يجب أن يشمل الفحص فترة زمنية معينة.

كما أنّه يجب التذكير على أنّ للفحص الضريبي مجموعة من المعايير يعتمد عليها كمعيار الشمول إذ يجب أن يكون الفحص شاملا لكافة العمليات المالية و الاقتصادية؛ و كذا المستندات و السجلات و التأكد من صحتها و سلامتها.

إضافة إلى معيار الشمول هناك معيار الدقة و هذا الأخير يؤكد أنّ الفحص الضريبي يجب أن يكون دقيقا و متعمقا لكافة الأمور و التفاصيل محلّ الفحص.

كما أنه من المعايير التي يركز عليها الفحص الضريبي معيار الموضوعية و ذلك بأن يكون غير متحيز سواء كان هذا التميّز لفائدة الإدارة الضريبية او لمصلحة المكلف بالضريبة.

كما أنه وإضافة إلى تلك المعايير هناك معيار العدالة فيجب أن يكون الفحص الضريبي عادلاً بمعنى أن يراعي التوازن بين المصالح المتعارضة للمكلف بالضريبة و مصلحة الضرائب مما يستلزم معه الأمر حياد الموظف القائم بالفحص.

غير أنه من أهم المعايير المرتكز عليها في عملية الفحص الضريبي و حماية لمصالح المكلف بالضريبة فيجب أن يرتكز الفحص على معيار التحديد و معناه أن يحدد الفحص على ركائز أساسية أهمها التشريع الضريبي و القرارات الوزارية المكملة و المفسرة... إلخ.

الفرع الثاني: سلطات ضمان تحصيل الضريبة

تعتبر مرحلة تحصيل الضريبة من أهم المراحل الضريبية و على هذا الأساس منح المشرع للإدارة الضريبية سلطات واسعة حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها، و هذه السلطات تعتبر ضماناً للإدارة الضريبية لتحصيل أموالها، و هناك عدة ضمانات للتحصيل، فالتحصيل عبارة عن مجموعة من الإجراءات و التدابير و الحقوق الملزمة قانوناً لأطراف العلاقة الضريبية، تكفل للدولة اقتضاء دينها في شكل ضريبة¹، و من أهم هذه الضمانات التي منحت للإدارة بقصد تحصيل دينها فقد أوجد المشرع الجزائري مجموعة من الطرق بقصد التحصيل نذكرها فيما يلي:

1- الغلق المؤقت للمحلّ المهني:

طبقاً لأحكام المادة 1/146-2 قانون الإجراءات الجبائية فقد منح المشرع لإدارة الضرائب الحق في الغلق المؤقت للمحلّ التجاري كوسيلة لإجبار المكلف بالضريبة من تسديد ديونه حفاظاً على أموال الخزنة العامة؛ و يتم الغلق بموجب قرار الغلق الصادر عن المدير الولائي للضرائب باقتراح من قابض الضرائب القائم بالمتابعة.

¹ - انظر: د. سالم عبد المنعم حسين، المرجع السابق، ص19.

- أ. محمد حمو، منور أوسرير، المرجع السابق، ص41-42.

و تجدر الإشارة أنّ هذا النوع من الإجراء لا يؤدي إلى نزع ملكية المحل المهني من المكلف بالضريبة؛ فقط حرمانه من الانتفاع المؤقت لأجل تحصيل ديونها الجبائية على أن لا تتجاوز مدة الغلق لأكثر من ستة (06) أشهر؛ و يتم تبليغه من طرف عون المتابعة المفوض قانوناً أو المحضر القضائي.

فكما أقرّ المشرّع حالة الغلق المؤقت للمحلات التجارية على الأشخاص المكلفين بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب أقرّ القضاء ذلك بموجب قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2003/11/18 تحت رقم 011010 عن الغرفة الثانية و الذي قضى بما يلي: "حيث أنّ إجراء الغلق الإداري للمحلّ هو من إجراءات التحصيل الجبري تتخذه إدارة الضرائب متى كان الدين ذا طابع ضريبي طبقاً لأحكام المادة 4/392 من قانون ض.م.ر.م.¹".

مع العلم أن تنفيذ قرار الغلق المؤقت يجب أن يتم بحضور المحضر القضائي و العون معاً، و للمكلف بالضريبة الحق في الطعن ضد القرار أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً التي تفصل في النزاع بصفة إستعجالية بعد سماع الإدارة الجبائية و استدعائها قانوناً.

(2) طريقة الحجز:

إذا انتهت المواعيد القانونية المحددة لدفع الضريبة فإن الإدارة تستطيع توقيع الحجز على أموال المكلف بالضريبة، و تعتبر هذه الطريقة أهم الطرق للتحصيل لأنها تعدم فرص التهرب الضريبي، بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر أو جهة أخرى، إذ يلتزم المكلف بتوريدها إلى مصلحة الضرائب في الآجال المحددة و دون مقابل أو أجر.²

يعرّف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها و بيعه لاستفاء حقوقها. بموجب قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب.

¹ - انظر: فضيل كوسة، المرجع السابق، ص26.

² - انظر: أ. محمد جمو، منور أوسري، المرجع السابق، ص44.

- رابع رتيب، المرجع السابق، ص134.

كما يعرف بأنه وضع الأموال التي يراد التنفيذ عليها تحت سيطرة القضاء لمنع التصرف فيها بأي تصرف يضرّ بحقوق الدائن الحاجز و غايته تحديد الأموال التي سيجرى التنفيذ عليها و التحفظ على الأموال المحجوزة¹.

و يعتبر نظام الحجز الإداري نظاماً خاصاً اتبعه المشرّع الجزائري ليسهل على إدارة الضرائب عملية تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة.

غير أنّ الملاحظ من خلال هذا الإجراء أنّ السلطة التي تشرف على عملية الحجز تلعب عدة أدوار في الوقت ذاته، فهي الخصم و هي الحكم؛ باعتبارها الدائن -طالبة التنفيذ- و هي السلطة التي تشرف على عملية التنفيذ لتحصيل ديونها، لكن تبقى هذه السلطة محدّدة بموجب نصوص قانونية لا يمكن للإدارة اللجوء إليها وقت ما تشاء ضماناً لحقوق المكلفين بالضريبة طبقاً لنص المادة 145 قانون الإجراءات الجبائية، كما تجب الإشارة إلى أنّ الحجز التنفيذي يكون على أموال المكلف بالضريبة، و حجز ما للمدين لدى الغير، و هو ما قضى به مجلس الدولة في قرار له بتاريخ 2003/11/18 الغرفة الثانية تحت رقم 009805 و الذي قضى بما يلي: "حيث أنه و طبقاً لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن إدارة الضرائب ملزمة بتبليغ إشعار بالحجز قبل مباشرة الحجز. حيث دون تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة تكون قد خالفت القانون مما يجعل هذا الحجز تعسفياً يترتب بطالانه".

فالتحصيل عن طريق الحجز يعتبر أكثر الطرق استعمالاً نظراً لما يتمتع به من اختصار و سرعة في تحصيل مستحقات الخزينة العمومية؛ و يضم طرفين في العملية هذه؛ فتعتبر إدارة الضرائب الجهة الدائنة في الحجز الإداري و هي من لها سلطة الإشراف على إجراءاته؛ دون أن يكون للقاضي أيّ تدخل إلّا في حال وجود منازعة في التنفيذ.

و بمفهوم آخر أنّ القاضي لا يمكنه أن يأمر بإجراء الحجز الإداري و لا يشرف عليه؛ بل أنّ الإدارة الضريبية هي صاحبة المصلحة في متابعة كل إجراءاته و تحت مسؤوليتها طبقاً لنص المادة 143

¹-انظر: د. فضيل كوسة، المرجع السابق، ص32.

- د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص132.

- د. محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص288.

ق.إ.ج ب و التي تنص على: "تحصل الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حين التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله

- يحدّد تاريخ ادراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط و يبين هذا التاريخ في الجدول و كذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة.

- عندما نلاحظ أخطاء في صياغة الجداول؛ يوضع كشف بهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية، و يوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول؛ و يرفق بها كوثيقة إثبات".

و بما أنّ إدارة الضرائب هي الطرف الأوّل و هي الطرف الدائن فالطرف الثاني الذي يباشر ضده هذا الإجراء هو المكلف بالضريبة و هو المدين بالضريبة طبقاً لأحكام المادة 156 ق.إ.ج، جبائية؛ غير أنه ليس بالضرورة أن يكون هو نفسه الشخص المنفذ ضده الوارد اسمه على محضر الحجز؛ فقد يكون شخصاً آخر كالورثة أو من أوصى له بجزء أو كل التركة أو من يمثله قانوناً. على أن يتضمن محضر الحجز مجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية التي تشكل في حدّ ذاته ضماناً للمكلف بالضريبة محلّ الحجز و تتمثل هذه الشروط فيما:

أولاً: التبليغ

و يقصد به إعلام المكلف بالضريبة و هو الشخص المدين المتخلف عن دفع الضريبة في وقتها المحدّد قانوناً؛ بموجب تسديد ما هو مترتب عليه من دين اتجاه إدارة الضرائب. على أن يشمل التبليغ على إنذاره بالوفاء¹.

و للتبليغ فائدة و أهمية و ذلك بإخبار المكلف بالضريبة بحق إدارة الضرائب و بموجبه يستطيع القيام بالوفاء طواعية؛ و ذلك لتجنب الحجز الإداري وفقاً لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، و هو ما أقره مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 2005/10/18 عن الغرفة الثانية تحت رقم 022906 و الذي قضى بما يلي:

¹ - أنظر المواد 143-144 ق.إ.ج جبائية.

"حيث أنّ التّراع القائم بين المكّلف بالضريبة السيّد (خ ك) المستأنف و مديرية الضرائب لولاية بسكرة المستأنف عليها يخص إجراءات التحصيل الجبري التي اتخذت تنفيذاً للجدول رقم 667 الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي لنشاط السنوات 1995، 1996، 1997 بعد تبليغ المستأنف للتنبية بالدفع رقم 2003/06.

و حيث أنّ المستأنف يستند في اعتراضه على الحجز التنفيذي على الدفع بأن الدعوى المرفوعة من طرفه لمنازعة التنبية بالدفع رقم 2003/06 قد فصل فيها بموجب قرار تمهيدي مؤرخ في 2004/01/11 يقضي بتعين خبير.

و حيث أنّ طرح التّراع أمام قاضي الموضوع لا يكفي للقول بأنه تم الفصل في الدعوى المتعلقة بالتنبية بالدفع الذي ترتب عنه الحجز و أنّ مجرد صدور قرار تمهيدي لا يعتبر فصلاً نهائياً في مدى استحقاق الدين الجبائي من عدمه و يتعين بالتالي استبعاد الدفع بأن الدعوى فصل فيها لعدم تأسيسه.

و حيث أنّه و فضلاً على ذلك كل جدول أصلي و إضافي قابل للتنفيذ متى تم وضعه للتحصيل مبدئياً؛ و بالتالي فإذا لم يتم تحصيل الضرائب المباشرة طواعية تشرع إدارة الضرائب في التحصيل الجبري، ما لم يتقدم المكّلف بالضريبة بطلب وقف الدفع في حالة منازعته للدين الجبائي قضائياً؛ و ذلك حسب الشروط المنصوص عليها قانوناً و منها تقديم ضمانات من أجل تسديد الدين، و هو الشرط غير المتوفر في قضية الحال.

و حيث أنّ القرار المستأنف برفضه للدعوى يكون قد أصاب إذن في تطبيق القانون و يتعين بالتالي القضاء بتأييده¹.

و على حسب رأي الدكتور فضيل كوسة فإن طبيعة جدول التحصيل الصادر من المدير الولائي للضرائب؛ له القوة التنفيذية الممنوحة له من طرف الوزير المكّلف بالمالية وفقاً لأحكام المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛ لذلك لا يشترط الصورة التنفيذية و الصيغة الشكلية للسند التنفيذي كما يشترط في التنفيذ القضائي ما دام أنّ قانون الإجراءات الجبائية حوّل لإدارة الضرائب

¹ - انظر: د. فضيل كوسة؛ المرجع السابق، ص39.

مباشرة التنفيذ. بموجب جدول التحصيل الذي يعتبر إجراءً سابقاً للشروع في المتابعات وفقاً للشروط الواردة بالمادة 145 ق.إ.ج.ب و المادتين 416؛ 629 من ق.إ.ج.م.¹.

ثانياً: محلّ الحجز

يقصد بمحلّ الحجز أو محلّ التنفيذ، أموال المكلّف بالضريبة المراد حجزه سواء كانت أموال منقولة؛ أو عقارية و وضعها تحت يد إدارة الضرائب² و بالتالي يمنع المكلّف بالضريبة من التصرف بأمواله إلاّ إذا تم رفع الحجز عنه. بموجب قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب³ في حين نجد بعض التشريعات الضريبية تجيز التنفيذ على العقارات فقط مثل ما ذهبت إليه جمهورية استونيا⁴.

إذن اختلفت التشريعات حول الأموال محلّ الحجز إن كانت منقولة أو عقارية؛ أو عقارية فقط، أمّا المشرّع الجزائري فقد قضى بوقوع الحجز على الأموال المنقولة و العقارية و هو ما أكده مجلس الدولة الجزائري في قراره الصادر بتاريخ 2005/06/21 عن الغرفة الثانية تحت رقم 018415 و الذي قضى بما يلي: "حيث أنّ مديرية الضرائب المستأنفة تدفع بصحة الحجز الواقع على المحلّ التجاري المملوك للسيّد (ن.ط) و المؤجر لابنه و ذلك لأنّه أصبحت القاعدة التجارية ملكاً للمستأجر بالنظر إلى مدة الإيجار البالغة تسع سنوات و بالتالي تشكل القاعدة التجارية ضماناً لتحصيل الدين الضريبي الواجب الدفع من طرف الابن (ن.ز) و لثبوت التواطؤ بين المستأجر و المؤجر وفقاً للمادة 374 من قانون الضرائب المباشرة.

¹ - انظر: المادة 416 من ق.إ.ج.م.إ: "لا يجوز القيام بأي تبليغ رسمي قبل الساعة الثامنة صباحاً و لا بعد الثامنة مساءً و لا أيام العطل إلا في حالة الضرورة و بعد إذن من القاضي".

- المادة 629 من ق.إ.ج.م.إ: " لا يجوز مباشرة التنفيذ خارج أو بعد الوقت القانوني المحدّد في المادة 416 أعلاه، و لا في أيام العطل إلا في حالة الضرورة، و في هذه الحالة يرخّص للمحضر القضائي بإجراء التنفيذ بأمر على عريضة من رئيس المحكمة التي يباشر فيها التنفيذ. غير أنّه إذا بدأ التنفيذ و لم ينته في أوقات العمل الرسمية فأبّه يجوز أن يستمر إلى غاية الانتهاء منه. يجب أن ينوه في كل محضر تنفيذ عن تاريخ و ساعة بدايته و ساعة نهايته؛ و إلا كان قابلاً للإبطال و يترتب على ذلك المسؤولية المدنية للمحضر القضائي".

² - انظر: نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص 139.

- د. فضل كوسة، المرجع السابق، ص 38.

- د. زكريا محمد بيومي، المرجع السابق، ص 853.

³ - انظر: نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص 139.

⁴ - انظر: نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص 140.

حيث أنّ المستأنف عليه (ن.ط) يدفع من جهته بعدم تحمله الضرائب و الرسوم بصفته مؤجراً للمحلّ التجاري بناءً على عقود الإيجار و نظراً لعدم توفر شروط المادة 374 من قانون الضرائب المباشرة؛ كما يدفع على سبيل الاحتياط بعدم الفصل في التماس إعادة النظر المرفوع من طرفه ضدّ قرار مجلس الدولة القاضي بإلغاء القرار الذي ألغى البيع بالمزاد العلني.

و حيث أنّه ثابت من الملف أنّ المحلّ التجاري موضوع الحجز ملك للمستأنف عليه و أنّ في ذمة ابنه ديناً ضريبياً واجب التحصيل.

و حيث أنّ الحجز الواقع على محلّه التجاري قامت به إدارة الضرائب استفاء الدين الضريبي باعتباره إجراء من إجراءات التحصيل المقررة قانوناً.

و حيث أنّه بالرجوع إلى المادة 374 فقرة أولى و ثانية من قانون الضرائب المباشرة المتمسك بها من طرف مديرية الضرائب المستأنفة فإنّ مالك المحلّ التجاري مسؤول بالتضامن مع شاغل المحلّ. بمناسبة استغلاله و ذلك فيما يخص الضرائب المباشرة المؤسسة نتيجة استغلال المحلّ التجاري شريطة ثبوت التواطؤ بين المالك و مستغل المحلّ.

و حيث أنّ علاقة القرابة التي تربط المستأنف مالك المحلّ و مستأجره يمكن القول معها أنّ هناك تواطؤ بينهما بمفهوم المادة المذكورة¹.

إذن من خلال هذا القرار سيتضح أنّ كل أموال المكلف بالضريبة ضامنة لديونه؛ و أنّ لإدارة الضرائب الحق في حجز المحلّ و بيعه لاستيفاء ديونها؛ على أن يكون هذا المحلّ ملكاً للمكلف بالضريبة المدين شخصياً أو لمن يستغله طبقاً للمادة 374 ق.ض.م.ر.م.

¹-انظر: المادة 374 ق.ض.م.ر.م: "يتحمل مالك المحلّ التجاري المسؤولية بالتضامن مع مستغل المؤسسة عن الضرائب المباشرة المترتبة على استغلال هذا المحلّ التجاري، غير أنه لا تقحم مسؤولية مالك المحلّ التجاري عندما يتبين أنه لم يحصل تواطؤ مصلحي بينه و بين مستغل المحلّ التجاري أو عندما يقدم هذا المالك للإدارة الجبائية جميع المعلومات المفيدة الصالحة للبحث عن المستغل المتبوع و ملاحقته. تتحمل المسؤولية المؤسسات و الأجهزة العمومية و غيرها من الهيئات العمومية المسند لها امتياز من أملاك الدولة بالتضامن مع المستغلين أو الشاغلين للمحلات أو المساحات الواقعة في ملك الدولة المسند لها عن الضرائب المباشرة المترتبة على الاستغلال الصناعي أو التجاري أو المهني لهذه المحلات أو المساحات. بمناسبة تأجيرها أسند لها من محلات تجارية ذات الاستعمال أو الطابع السياحي بصفة التسيير الحر؛ يتعين على البلديات صاحبة الامتيازات أن تدرج في دفتر الشروط المؤسس بموجب التنظيم الجاري به العمل شرطاً يلزم المستأجرين القائمين على التسيير بدفع وديعة ضمان تساوي إيجار ثلاثة أشهر ضماناً لدفع الضرائب و الرسوم التي يمكن أن تترتب على النشاط الممارس في المحلات المسندة للتسيير الحر"

3) الطريقة الجبرية أو القمعية:

هنا تستعمل الإدارة كل الوسائل المخولة لها قانوناً لضمان أموال الخزينة العامة و هي غالباً التي يتنازع فيها المكلف بالضريبة و يعتبر البيع¹ أخطر إجراء في متابعات التحصيل إذ يخضع لرخصة من الوالي باقتراح من المدير الولائي للضرائب ، غير أنه إذا لم ترد هذه الرخصة في أجل (30) يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، أمكن لمدير الضرائب أن يرخص للقابض للشروع في عملية البيع، إما بواسطة عون المتابعات أو موظف بالقباضة أو بواسطة محضر أو محافظ البيع بالمزاد العلني، و يمكن أن يرخص المدير الجهوي بالبيع بالتراضي أيضاً إلى قابض الضرائب المباشرة للمتابعة على أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي المبلغ المقدر للبيع، تطبيقاً للمادة 146 قانون الإجراءات الجبائية. و يقصد بالبيع هنا بيع المحجوزات التي تم حجزها من قبل إدارة الضرائب و تعتبر آخر مرحلة من مراحل التحصيل الضريبي و يكون من اختصاص و سلطات إدارة الضرائب وفقاً للمادة 151 ق.إ.ج.ب و المادة 152 من نفس القانون؛ و الهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي من خلالها إدارة الضرائب حقها من خلال الأموال المحجوزة، و يتم البيع بصفة منفردة لواحدة أو عدة عناصر مكونة للمحل التجاري؛ أو يتم عن طريق البيع الإجمالي للمحل التجاري.

و يتم بناءً على طلب مقدّم من كل دائن خلال 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي؛ على أن يكون الدائن مسجلاً قبل 15 يوماً على الأقل من تبليغ الحجز التنفيذي؛ إذن عملية البيع الإجمالي للمحل التجاري تجرى وفقاً للأشكال المنصوص عليها في البيع بالمزاد العلني للمنقولات، بعد مضي عشرة (10) أيام من إصاق الإعلانات² طبقاً لأحكام المادة 3/151 ق.إ.ج.ب، و على هذا يخضع البيع إلى الإجراءات التالية:

¹ تتمثل عقود المتابعة في:

- الإحطار الموجه إلى المكلف من أجل البدء في الحجز و البيع.
- الحجز.
- الغلق المؤقت لا يتجاوز 06 أشهر.
- البيع.

- أنظر المواد 145-148 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - انظر: أ. العيد صالح، المرجع السابق، ص141.

أ- الترخيص بالبيع:

لابدّ من وجود رخصة تعطى لقابض الضرائب بالولاية؛ بعد أخذ رأي الوالي أو من يقوم مقامه¹؛ و إذا لم يحصل على الرخصة في أجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه، فيحوز و تطبيقاً لأحكام المادة 4/146 ق.إ.ج.ب لمدير الضرائب أن يرخص لقابض الضرائب مباشرة.

غير أنه يجب التنبيه أنّه إذا كانت المحجوزات من السلع القابلة للتلف أو أي سلعة أخرى قابلة للتحلل و قد تشكل خطراً على الجوار، فيتم البيع المستعجل في هذه الحالة بناءً على ترخيص من مدير الضرائب للولاية².

ب- إشهار الإشعار:

تم عملية الإشهار مباشرة بعد الحصول على الترخيص بالبيع، و هي العملية التي تسبق البيع، و في خلال هذه المرحلة تلصق الإعلانات المتضمنة بالبيانات اللازمة و الضرورية وفقاً لما حدّدته المادة 4/151 ق.إ.ج.ب و تتمثل هذه البيانات في:

- 1- لقب كل من صاحب المحلّ التجاري و القابض المنوط به عملية المتابعة و موطنيهما.
- 2- الرخصة التي يتصرف بها القابض.
- 3- مختلف العناصر المكونة للمحلّ التجاري.
- 4- طبيعة عمليات و وضعية المحلّ التجاري و تقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل.
- 5- مكان و يوم و ساعة فتح المزاد، و لقب القابض الذي يباشر البيع و عنوان مكتب القباضة.

¹ انظر: المادة 3/146 ق.إ.ج.ب.

² - انظر: المادة 5/146 ق.إ.ج.ب "غير أنه إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو أي سلعة أخرى قابلة للتحلل أو تشكل خطراً على المحيط، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناءً على ترخيص من طرف مدير الضرائب للولاية".

و تتم عملية الإلصاق وجوباً على الباب الرئيسي للعمارة؛ و كذا مقرّ المجلس الشعبي البلدي المتواجد على مستواه الإقليمي المحلّ التجاري و مكتب القابض المكلف بالبيع؛ كما يدرج إعلان البيع ضمن جريدة نشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية التي يوجد لها المحلّ التجاري محلّ الحجز كما تجب الإشارة إلى الإشهار في محضر البيع؛ كما يجب التأكد من الأشياء المحجوزة بإعادة وصفها في محضر¹.

ج - التصريح المبدئي للبيع:

تأتي هذه المرحلة مباشرة بعد الانتهاء من عملية الإشهار الأولي، و يكون ذلك في شكل مطبوعة نموذج "R" رقم 22 يتم الإيداع لدى مفتشية التسجيل المختصة إقليمياً للقابضة من قبل عون المتابعة لمباشرة عملية البيع، على أن يتم وضعها في نسختين مؤرختين و مضميتين من قبله متضمناً اسم و لقب و عنوان عون التنفيذ، و كذا اسم و لقب و مهنة و عون المحجوز عليه و تاريخ و ساعة البيع.

ثم بعدها مباشرة يبدأ العون في عملية إنجاز البيع و التحضير له إذ يحدّد تاريخ البيع بعد 08 ثمانية أيام على الأقل من تاريخ الحجز و يكون من اختصاص أعوان المتابعة أو المحضر القضائي أو محافظ البيع²، و تتم عملية المزايدة إما في مكان الحجز نفسه؛ أو السوق؛ أو أي مكان تم الاتفاق عليه مسبقاً؛ مع إعلان الثمن الأساسي للمزايدة في المحضر.

د - عملية البيع العلني و تحرير محضر بذلك:

بعد إيداع قائمة شروط البيع يقوم المحضر القضائي بنشر مستخرج من هذه القائمة في جريدة رسمية وطنية و تعليقها على لوح المحكمة خلال 08 أيام التالية لآخر تبليغ رسمي بإيداع القائمة.

يجرّ المحضر القضائي قبل جلسة البيع بالمزاد العلني بثلاثين (30) يوماً على الأكثر و عشرين (20) يوماً على الأقل مستخرجاً من مضمون السند التنفيذي و قائمة شروط البيع موقفاً من طرفه. على أن يقوم بنشر الإعلان عن البيع بالمزاد العلني على نفقة طالب التنفيذ.

¹ - انظر د. فضل كوسة، المرجع السابق، ص 65.

- أ. العبد صالح، المرجع السابق، ص 139.

² - انظر: الأمر رقم 02/96 الصادر بتاريخ 1996/01/10 المتضمن تنظيم مهنة محافظ بالبيع بالمزايدة، ج ر عدد 03، 1996. المرسوم التنفيذي رقم 291/96 الصادر بتاريخ 1996/09/02 المحدد لشروط الالتحاق بمهنة محافظ البيع بالمزايدة و ممارستها و نظامها الانضباطي؛ ج.ر. رقم 51، 1996.

يتم بيع المحلّ علنيا، حيث يرسى مزاد المحلّ التجاري على المزاد الأعلى¹ أما إذا لم تسفر عملية المزاد بالدين اللازم فيلجأ إلى البيع بالتراضي، طبقاً لأحكام المادة 151 ق إ ج ب بناءً على ترخيص من مدير الضرائب أو المدير الجهوي للضرائب وفقاً لقواعد الاختصاص المحددة تبعاً لقرار من المدير العام للضرائب.

بعد الانتهاء من عملية البيع يحرر محضر عن ذلك من قبل القابض و تسلّم نسخة منه للمشتري² مشتملاً على مجموعة من البيانات كتاريخ البيع، ذكر السند التنفيذي، ذكر محضر الحجز، تاريخ و اسم العون الذي حرره، تاريخ الإعلان و العون المكلف بالبيع، تاريخ إصدار التصريح بالبيع، تاريخ تحرير محضر التأكد من الأشياء المحجوزة، ذكر حضور أو عدم حضور المحجوز عليه يوم البيع، ذكر مكان البيع، ذكر وسائل الإشهار، ذكر شروط البيع، ذكر ثمن الأشياء المباعة، مجموع ثمن المبيعات و كتابتها بالحروف، وقت البيع، نفقات البيع، نفقات الأتعاب الأخرى و إمضاءات الحراس و القابض و الأعوان المكلفين بالبيع.

بعدها ينشر البيع على شكل مستخرج أو إشعار يصدر في جريدة مخرولة لنشر الإعلانات القانونية؛ و قبل هذا النشر لابد من تسجيل عقد تحويل الملكية.

أما في فرنسا فإنّ التنفيذ الجبري يمر بمرحلتين:

المرحلة الأولى: و هي مرحلة إدارية و تختلف وفقاً للضرائب المطالب تحصيلها إذا كانت تقوم على حسابات الإدارة العامة للضرائب أو حسابات الخزنة العامة. فإذا تعلق الأمر بالضرائب المحصلة عن طريق حسابات الإدارة العامة، فتخص كل من الضريبة على القيمة المضافة، رسم التسجيل، الضرائب غير المباشرة، و يتضمن التنفيذ الجبري القيام بعمليتين هما:

♦ إشعار أو إبلاغ المدين بالحق في التحصيل الجبري.

¹ - أنظر: أ. فارس البستي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري؛ دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، 2008، الجزائر، ص161.

- فضيل كوسة، المرجع السابق، ص67.

² - انظر: المادة 5/151 ق إ ج ب.

◆ إنذار رسمي تقوم الإدارة فيه بإبلاغ المدين بالضريبة رسمياً بضرورة الدفع، و إلاّ فإن الإدارة تقوم بالتحصيل الجبري بعد مرور 20 يوماً من الإنذار¹.

و إذا تعلق الأمر بالضرائب التي تقوم بتحصيلها للخزينة العامة فهنا تخصّ الضريبة على الدخل، و بالتالي فإجراءات التحصيل تشمل ثلاث تصرفات هي:

- ◆ إنذار يبلغ للمكلف بالضريبة يحظر من خلاله بدينه للخزينة العامة و مواعيد الدفع و مكان الدفع.
- ◆ خطاب ثان يذكر فيه المكلف بالضريبة و يعطى له مهلة قبل إتباع إجراءات التحصيل الجبري.
- ◆ الإلزام و الذي يعتبر عمل تنفيذي يسمح بالقيام بإجراءات التنفيذ الجبري، و هي مرحلة الإدارة الأخيرة قبل المرحلة القضائية.

المرحلة الثانية: و هي مرحلة قضائية، لكن هذا لا يعني أنها تقام أمام المحاكم و إنما قيامها يكون من طرف معاونين القضائيين مثل المحضر² و ذلك في إطار طرق التنفيذ المتبعة في القضايا المدنية و تتضمن أيضاً قيام الإدارة بثلاث إجراءات و هي:

- ◆ التنبيه الرسمي بدفع دين الضريبة.
- ◆ الحجز.
- ◆ البيع الجبري.

و هذا النهج نفسه انتهجته الجزائر في نص مادتها 145 من قانون الإجراءات الجبائية بمنح المحضرين القضائيين أو أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً لإجراء التنفيذ الجبري.

¹ - انظر: د. عبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص310-311.

² - انظر: د. راجح رتيب، المرجع السابق، ص136.

الفصل الثاني: العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية

تعتبر العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية علاقة ينظمها القانون و اللوائح الجبائية، و هي علاقة حتمية و ليست علاقة اختيارية، فلو كان الخيار بيده لما اختار أبداً أن يدخل في أية علاقة مع الإدارة الضريبية¹، و لما اختار إطلاقاً أن يدفع الضريبة، و بالتالي يمكن القول أنها علاقة غير متوازنة إذ أن المكلف بها لا يرى في الإدارة الضريبية إلا جانباً يترع أمواله بالإكراه، دون أن يحصل على منفعة مباشرة أو ملموسة، في حين تعتبر إدارة الضرائب أن ما تقوم به واجبا مقدساً باعتبارها تحقق مصلحة عامة للمجتمع دون مراعاتها للمصلحة الخاصة بكل مكلف بالضريبة².

و من هنا تثار المشكلات بين طرفي هذه العلاقة التي تنتج عند الشعور النفسي غير الملائم بالنسبة للمكلف بالضريبة اتجاه الإدارة الضريبية و اتجاه الضريبة في حدّ ذاتها، و كذا البحث عن العدالة و المساواة بين حقوق الإدارة و التزاماتها، و البحث عن أفضل الوسائل للتوازن في العلاقة الضريبية، و قد نتج هذا البحث عن ترسيخ مبادئ الديمقراطية و حقوق الإنسان، فأخذ الاهتمام بإعادة النظر في هذه العلاقة يتزايد، بما يكفل تحقيق العدل و المساواة في تحمل الأعباء العامة كما تقرره الدساتير الحديثة، إذن ما هي الطبيعة القانونية للعلاقة التي تربط المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية، و ما نظرته إليها و إلى الضريبة عامة، و كيف أن تحسن هذه العلاقة دون إضرار بأي طرف من أطراف العلاقة.

¹ - انظر: د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص11.

- د. رايح رتيب، المرجع السابق، ص160.

² - انظر: رمضان صديق، المرجع السابق، ص23.

المبحث الأول: تكيف العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية و تطور هذه العلاقة

كان الفكر السائد فيما مضى يعتبر رابطة المكلف بالضريبة بالإدارة الضريبية رابطة تعاقدية، أي أن المكلف بالضريبة يستمد حقوقه و واجباته من عقد يبرم بينه و بين الإدارة الضريبية، و ترتب على ترسيخ هذه الأفكار أن استخدام كل طرف ما يتاح له للحصول على مراده من الآخر فالإدارة تتفنن في فرض الضرائب، و تتعسف في وسائل تحصيلها بينما يحاول المكلف بما جاهد أن يتهرب من أداءها أو على الأقل تجنب الظروف أو الوثائق التي تؤدي إلى ذلك.

و لكن مع تطور الفكر الإنساني عدل عن هذا الاتجاه طبقاً للنصوص الدستورية و القانونية التي تحدد أن دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة القانونية التي ينظمها القانون دون أن يدخل المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية في ذلك، فنتج عن هذا الفكر إيمان لدى المكلف بالضريبة على أنه عميل إدارة الضرائب و أن الإدارة الضريبية بالنسبة له إدارة خدمات.

المطلب الأول: الطبيعة القانونية لعلاقة المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية

ينظم القانون العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية، على أساس المبادئ الدستورية و وفقاً للقواعد القانونية¹، التي تتفق على أن دين الضريبة ينشأ بمجرد توفر الواقعة أو الوقائع التي يتطلبها قانون الضرائب، و في ظل التشريعات السابقة كانت العلاقة بينهما علاقة شبه عدائية

كما ركز في فكر المكلف بالضريبة أن الإدارة الضريبية هي سبب نقص أمواله فضلاً عن عدم وجود خدمة ملموسة، فلجأ إلى الهروب منها منتحلاً شتى صور الإفلات منها، مما أدى بالإدارة الضريبية إلى اتخاذ كافة الطرق و الإجراءات ضدّه، فانتسعت بذلك الهوة بينهما؛ الأمر الذي أدى بالتشريعات الحديثة إلى الحرص بإصلاح العلاقة بينهما. فأصبحت العلاقة تبادلية إذ يقدم المكلف بالضريبة المال و تقوم الإدارة الضريبية بتقديم الخدمات كتوفير المعلومات و مساعدة المكلفين على الوفاء بالالتزام الضريبي و خدمات النظام الإلكتروني و إبداء النصح و الإرشادات التي يمكن للمكلف بالضريبة

¹ - انظر: رمضان صديق، المرجع السابق، ص33.

الاعتماد عليها، و قد مرت بهذا العلاقة بين الطرفين حسب طبيعتها القانونية من علاقة تعاقدية ثم علاقة تنظيمية و أخيراً إلى علاقة تقديم خدمات¹.

الفرع الأول: العلاقة التعاقدية بين الطرفين

اختلف الفقهاء حول طبيعة العلاقة بين طرفي العلاقة الضريبية بين مؤيد للنظرية العقدية، و معارض للنظرية التنظيمية، و من تم اختلفت التشريعات في تحديد العلاقة بينهما فمنها ما جعلها علاقة تعاقدية و في جملة منها علاقة تنظيمية. فالعلاقة التعاقدية تقوم على أساس العقد المبرم ما بين إدارة الضرائب و المكلف بدفعها، و على هذا لبد من التطرق إلى مفهوم العقد في المجال الضريبي.

1 مفهوم العقد في المجال الضريبي:

العقد بصفة عامة هو توافق إرادتين على إنشاء التزامات و روابط قانونية بين طرفيه و لا فرق بين عقود القانون الخاص و عقود القانون العام. بينما العقد في المجال الضريبي يشير إلى اتفاق بين طرفين هما الإدارة الضريبية و المكلف بها، يتم بموجبه تغير سلوك الطرفين على النحو الذي ينطوي على نفع متبادل بينهما².

و قد يظلم هذا الاتفاق مجموعة من الأعمال التي يجب على كل طرف القيام بها، و منها قيمة ما يدفعه كل طرف للآخر و القواعد و الإجراءات التي تستخدمها الأطراف لاتخاذ قرارات بشأن أمور معينة مستقبلاً و السلوك المتوقع حصوله من كل طرف من أطراف العلاقة اتجاه الآخر.

¹ - انظر: د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص40.

- رمضان صديق، المرجع السابق، ص33-34.

² - انظر: د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص41.

و لا يستلزم الأمر أن يكون العقد في شكل وثيقة قانونية مكتوبة في شكل رسمي فهو قد يتمثل في اتفاق شفهي أو في شكل عرف يبين حقوق الأطراف و مسؤولياتهم و من تم فإن المنظور التعاقدى لتحليل إدارة الضرائب يقوم على بحث شروط العلاقة بين الإدارة الضريبية و الممولين.

② اتجاه الفقه لنظرية التعاقد:

رأى بعض الفقهاء على أن التعاقد في العلاقة بين المكلف بالضريبة و المكلفين بها تكمن في مرحلة تقديم الضريبة و بالتالي فإن و على حسب رأيهم أن العلاقة التعاقدية تنحصر في مرحلة التقديم لوعاء الضريبة، و قد ينتهي الخلاف بينهما حول هذا التقدير بالصلح و نتيجة لهذا الاتفاق المبني على المناقشات بين الطرفين يتكون العقد. أي أن العلاقة التعاقدية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب تتمثل في واجبات و حقوق كل شريك في العقد غير أن هذا العقد قد يتسم بالضعف في بعض الجوانب إذ يمكن لأحد أطراف العلاقة أن يخفي بيانات خاصة به عند الشروع في عملية التعاقد أو تغير موقفه خلال مرحلة التعاقد الأمر الذي يجعل أحد هذه العلاقة حبيسة تصرف الطرف الآخر و تتبع البيانات الخاصة للممولين من معرفتهم للوثيقة بهياكل تكاليفهم و إيراداتهم و سجلاتهم... إلخ.

فالإدارة الضريبية بياناتها الخاصة بها تكمن في السلطة التقديرية التي يمكن أن تمارسها في تفسير مواد القانون المختلفة، فكلما زادت هذه السلطة اتسع المجال للسلوك القهري على المكلفين في المرحلة التالية لإبرام العقد، في حين أن المكلفين فلا تتوفر لهم فرصة تغليب السلوك التهريبي ما عدا في المرحلة السابقة على التعاقد، و ذلك بإخفائهم بعض المعلومات الخاصة بالنشاط و الربح المحقق¹.

الأمر الذي يؤدي به إلى عدم قيام علاقة تعاقدية بينهما.

③ نقد نظرية التعاقد لطرفي العلاقة الضريبية:

انتقدت هذه النظرية لعدم إمكانية تحديد فرع العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب إذ ما كان هذا العقد من عقود القانون الخاص أم القانون العام، بالأخص و أن إدارة الضرائب

¹ - انظر: د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص45.

- رمضان صديق، المرجع السابق، ص35-36.

لها من امتيازات السلطة العامة، و ما تتبعه من أساليب التحصيل الذي يعد خروجاً عن المألوف مقارنة مع ما تتبعه عقود القانون الخاص.

الفرع الثاني: العلاقة التنظيمية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب

نظراً لما وجّه للنظرية التعاقدية من انتقادات، وجّه الفقه نظرتَه إلى النظرية التنظيمية و أيد على أن تكيف العلاقة التنظيمية بين الطرفين يتولاها و ينظمها الدستور، و القانون، و اللوائح و القرارات الإدارية متى وجدت الواقعة التي تنشئ الضريبة¹، و بالتالي لا تعتبر الإدارة الضريبية خصماً أو شريكاً² للممول.

إذ أن القانون لا يترك المجال واسعاً للإدارة في تحديد العلاقة فالدستور يقرر إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بالقانون³ أما المشرع فهو صاحب الاختصاص العام في التشريع يضع القواعد و الأسس اللازمة للقواعد الضريبية سواء تعلق الأمر بتحديد الوعاء الضريبي أو طرق التحصيل، ثم يترك الأمر إلى السلطة التنفيذية لتنفيذ القواعد عن طريق اللوائح، و تحدد هذه الأخيرة المركز القانوني للممول مثل قرارات الربط و قرارات التحصيل... إلخ و يحتفظ المكلف بالضريبة بمركزه القانوني حتى بعد صدور هذه القرارات إذ لا يتحول إلى مركز تعاقدية على الرغم أن الإدارة الضريبية لها من الامتيازات بما يسمح لها من تعديل في ربط الضريبة، و من هنا للمكلف بها أن ينازع في الربط.

الخصائص المميزة للعلاقة التنظيمية بين طرفي العلاقة الضريبية:

هناك عدة خصائص مميزة للمراكز التنظيمية التي تربط المكلف بالإدارة الضريبية و هي كالتالي:

- **العمومية:** أي أن جميع الأشخاص الذين تتوافر فيهم شروط و حالات واقعية يتمتعون بنفس المعاملة الضريبية من حيث الحقوق و الواجبات و بدون تمييز وفقاً لضوابط موضوعية محددة

¹ يقصد بالواقعة المشتملة للضريبة المناسبة التي يتم على أساسها فرض الضريبة بموجب القانون.

- د. محمد علوم محمد علي الحمود، الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، 2010، ص83-84.

² - انظر: صديق، المرجع السابق، ص33.

- د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص46.

³ - انظر: المادة 64 من الدستور الجزائري "... لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون...".

بالقانون، و هو ما ذهب إليه الدستور الجزائري بالمادة 64 حينما نصّ صراحة أنّ كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة.

■ **القابلية للاستمرار:** إنّ المركز القانوني للمكلف بالضريبة قابل للاستمرار حتى بعد قيام الإدارة الضريبية بمباشرة سلطتها في ربط و فرض الضريبة و بعد أداء المكلف بما بالتزاماته اتجاهها، ذلك لأنّ المركز القانوني للمكلف بالضريبة مستمد من القانون.

■ **القابلية للتعديل:** إنّ القوانين الجبائية قابلة للتعديل في أيّ وقت و بالنتيجة تعدّل المراكز القانونية للمكلف بالضريبة، و في مقابل ذلك، فإنّ الإدارة الجبائية لها حقّ التعديل في هذه المراكز و لكن بتوفر شروط لحماية المكلف بالضريبة باعتباره طرف ضعيف في العلاقة، و منع التفرقة بين شاغلي المراكز المتماثلة بناءً على اعتبارات شخصية و هذه الشروط هي:

1- أن تكون التعديلات عامة و مجردة غير موجهة إلى مكلف بالضريبة معين، و إلا وقع هذا التعديل تحت طائلة البطلان.

2- أن يتمّ التعديل وفقاً لمبدأ تدرج القواعد القانونية أي بنفس الأداة القانونية التي أنشئت المركز القانوني أو بمستوى أعلى.

3- عدم رجعية القواعد القانونية بأثر رجعي إلا إذا نص القانون صراحة.

■ **المراكز الموضوعية:** و هي مراكز مستمدة من القوانين و لا يمكن التنازل المطلق عنها. إذ لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يتنازل عن التزاماته الضريبية فالتنازل يكون عن الحقوق و مادام المركز التنظيمي قائماً و لم تتخذ أي إجراءات لتعديله فإن أحكامه تفرض على طرفي العلاقة الضريبية و لا يمكنهما استبعاد أحكامه.

المطلب الثاني: تطور العلاقة الضريبية بين المكلف بها و الإدارة الضريبية

إن الدول في سعي مستمر لإصلاح نظمها الضريبية من أجل تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة أي بالبيئة الضريبية بصفة عامة، لا لشيء إلا من أجل تحسين هذه العلاقة و المعاملة التي تربطهما ببعضهما، و لربما عدد القضايا المطروحة في مجال المنازعات الضريبية على مستوى المحاكم لدليل على طبيعة هذه العلاقة؛ إذ أن المكلف بالضريبة ينظر إلى إدارة الضرائب على أساس أنها تجلي أمواله بغير حق¹، الأمر الذي أدى بهم إلى التهرب من دفع الضرائب الملقاة على عاتقهم.

و في ذات الوقت تسعى إدارة الضرائب بكل وسائلها أن تجني ضرائبها لحماية موارد الدولة، دون مراعاتها الأثر السلبي الذي قد ينجم من ذلك، اتجه المكلف بالضريبة مما جعل نظرة كل منهما اتجاه الآخر تتغير نتيجة المعاملة بينهما.

و على هذا فقد مرت هذه العلاقة بتطور المعاملات بينهما من معاملة الممول كزبون أو عميل لدى إدارة الضرائب إلى إدارة خدمات تخدم المكلف بالضريبة.

الفرع الأول: تطور معاملة المكلف بالضريبة كعميل أو كزبون لدى إدارة الضرائب

إن إدارة الضرائب كانت تنظر إلى المكلف بالضريبة على أساس أنه مكلف أو مدينا بالضريبة، أي أنه مجبر على أدائها باعتباره مكلفاً قانوناً، بغض النظر إلى ظروفه و أحواله الخاصة، غير أن هذه النظرة لم تعد لتلائم الإصلاحات الواقعة على الإدارة الضريبية؛ فكان لا بد لها أن تنظر إليه على أنه عميل أو زبون تسعى هذه الإدارة إلى توضيحه عن طريق تقديم خدمة بجودة عالية تجعله مرتبطاً بها و لا يفكر في الهروب²، و كذا حسن لقاء المكلف بالضريبة أو مخاطبته في المراسلات التي ترد إليه من إدارة

¹ - انظر: د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص53.

² - انظر: رمضان صديق، المرجع السابق، ص40.

- د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص54.

الضرائب إذ يجب أن تكون بالأسلوب اللائق البعيد عن التهديد و الوعيد، و الإشارة إلى ما يقرره القانون دون إرهابه أو تكديره¹.

أما بالرجوع إلى الإدارة الضريبية الفرنسية فقد بدأت في تقنين معلوماتها للتطور من منظمة ضريبية مركزية إلى منظمة زبون مركزية في أوائل 2001 من أجل تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية عن طريق هدفين:

1- خلق حساب مالي مبسط.

2- انطلاق إعلان الضريبة على الانترنت و استمرت حتى عام 2005 في تزويد الخدمات إلى المواطنين.

أما مفوضو الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية أيضا غيروا من فكرهم اتجاه المكلفين بالضريبة إذ يصفونهم بالعملاء، و هو ما ورد في البيان الاستراتيجي 2005-2008 على أنهم يزودوا خدماتهم إلى العملاء².

و نجد في الوقت الحاضر هناك تنافس كبير بين الأسواق لجذب الزبائن لتوقع السمعة الحسنة المشرفة من خلال خدماتهم المقدمة و أن المعلومات المتعلقة بالزبائن في اعتمادهم المالي يمكن استخدامها بحساسية و المسؤول عنها قانون حماية البيانات، و لبد بناء علاقات جيدة مع المكلفين بالضريبة كزبائن أو عملاء يمكن إتباع الخطوات التالية:

1- يجب على من يفحص الضرائب أن يكون بالقدرة اللازمة من أجل حسن معاملة المكلفين بالضريبة في جل اتصالاتهم³ بهم أو بممثلهم.

2- يجب أن تكون المراسلات الموجهة إلى المكلف بالضريبة واضحة و موجزة و ملتزمة بالشروط القانونية.

¹ لقد أشارت مصلحة الضرائب المصرية إلى أهمية ذلك الأمر في كتابها الدوري رقم 68 لسنة 1980 الذي أذاعته على موظفيها بتاريخ 15 نوفمبر 1980 الذي جاء فيه: "حسن المعاملة لا تقتصر على طريقة و أسلوب لقاء الممولين بالمأموريات، بل يجب أن يشمل أيضا أسلوب الكتابة إليهم، و أن تكون الخطابات المرسله إلى الممولين و غيرهم من الجهات، سواء الحكومية أو غير الحكومية مكتوبة بأسلوب مناسب و يتسم باللباقة".

² - انظر: د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص54.

³ لقد ركزت تزايا في سبتمبر 2004 من خلال ميثاق المكلفين بالضريبة الصادر عن مصلحة الضرائب على التزام مأمور الضرائب بأمر محددة عند تعامله مع المكلف بالضريبة منها. الإجابة فوراً على اتصالات المكلف بالضريبة في حال اتصاله تليفونيا، و إذا قام بزيارة الإدارة فيجب على المأمور أن يتصل بالمكلف خلال 30 ثانيا من دخوله... إلخ.

3- يجب أن تحتوي هذه المراسلات على اسم الموظف، توقيعه، رقم هاتفه لسهولة الاتصال به، و الرقم التعريفي للمكلف بالضريبة أي الرقم الجبائي للمكلف بالضريبة على مستوى إدارة الضرائب التابع لها.

4- العناية بأهداف المكلف بالضريبة من وجهة نظره و ليست من وجهة نظر الإدارة الضريبية.

5- الرد على تساؤلات المكلف بالضريبة و تقديم ما أمكن من استفسارات لأجل إزالة الغموض الذي يعترضهم.

6- التعامل مع المكلف بكل شفافية، و صدق، و أمانة دون التمييز بين مكلف بالضريبة دون الآخر.

و في ذات السياق و من أجل ضمان علاقة حسنة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية، فقد كان للتكتلات الدولية¹ دور هام في ذلك، حماية و مساعدة لحقوق المكلف بالضريبة بالدرجة الأولى، و قد ناقشت هذه التكتلات الدولية سنة 2005 أهم المشاكل المتعلقة بالأمور التالية:

◆ استعمال الحاسوب الإلكتروني في النظام الضريبي.

◆ مشاكل التهرب و التملص الضريبي.

◆ تقنيات الفحص الضريبي.

◆ الإبداع في الإدارات الضريبية.

و كان الهدف من ذلك مساعدة المكلفين بالضريبة لفهم حقوقهم و واجباتهم وفقا للقانون، و أدى ذلك إلى ديناميكية على مستوى الإدارة الضريبية من خلال التعديلات التي أدخلت على هذه العلاقة و توافقها مع العولمة و كذا إنشاء و كلاء الضريبة كوسطاء لفهم المكلف بالضريبة و واجباته على أنه زبون و عميل لدى الإدارة الضريبية².

و نتيجة لذلك فإن العلاقة بين الطرفين تتميز بتبعية متبادلة إذ أن هم الإدارة كسب ثقة المكلف بالضريبة، و الإدارة تقدم الخدمات لزبائنها، الأمر الذي أدى بالدول العربية القيام بمحاولات نحو التنسيق بين نظمها الضريبية و توحيد الضرائب شأن الدول المتقدمة³.

¹- و من أمثلة هذه التكتلات "SGATAR" و هي مختصر لـ: (study group on asian tax administration and research) الذي

يضم الدول الآتية: "أستراليا، الصين، هونج كونج، أندونيسيا، اليابان، كوريا، ماليزيا، نيوزلندا، الفلبين، سنغافورة، تايلاند، فيتنام"

²-انظر: د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص58.

³-انظر: محمد خير أحمد العكام، دور السياسة الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، 2003، ص518.

غير أن بعض الكتاب اعترضوا على تطور العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية إلى النظر للمكلف بالضريبة باعتباره زبون أو عميل على اعتبار أن القواعد التي تحكم القطاع الخاص في علاقته مع المستهلك لا يمكن تطبيقها في هذه العلاقة لأن القطاع الخاص يعترف دائماً بأن العميل على حق و أن على التاجر أن يغير من سلوكه لتقديم السلع و الخدمات التي يرغبها، بينما في المجال الضريبي تجبر الدولة المكلف بالضريبة على أداء الضريبة بحكم القانون و ليس من السهل تغير سياستها لمجرد الحصول على رضا المكلفين بالضريبة¹.

و يرى البعض الآخر أن اعتبار المكلف بالضريبة عميلاً أو زبوناً لا يغير من طبيعة العلاقة التنظيمية التي تحكم الطرفين و لا تحوّل الضريبة من فريضة إجبارية إلى التزام اختياري للمكلف بالضريبة الحرة في دفعها من عدمها تشبيهاً بالعميل أو الزبون التجاري الذي يقرر باختيار التعامل مع المنشأة في الوقت و المكان الذي يلائمه؛ ذلك أن الضريبة تبقى فريضة إجبارية²، و أن القانون الضريبي يلزم المكلف بها بدفعها جبراً.

الفرع الثاني: تطور الإدارة الضريبية إلى إدارة الخدمات

صنفت الدراسات المتهرين من الضرائب إلى فئتين أساسيتين الأولى و هي الفئة التي تتهرب بسبب نقص في المعلومات من الضرائب الملزمين بها، أما الثانية فهم الذين يرفضون الالتزام بالقانون لاعتقادهم خطأً أن النظام الضريبي الحالي لا يمكن له أن يكتشفهم و انطلاقاً من المجموعة الأولى و التي تعتبر الفئة الغالبة فإن العبء في توعيتهم يقع على إدارة الضرائب، بغرض توفير المعلومات اللازمة و الكافية التي يمكن من خلالها إلزامهم بدفع الضرائب، و بهذا فإن تقديم هذه المعلومات يقدم في إطار تقديم خدمة للمكلفين بالضريبة تلزم إدارة الضرائب بتقديمها إليهم، و هنا تتحول إدارة الضرائب من

¹-انظر: رمضان صديق، المرجع السابق، ص40-41.

- د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص58-59.

²-انظر: محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة، الطبعة الرابعة، 2008، ص16.

- من خصائص الضريبة ما يلي:

- الضريبة ذات شكل نقدي.
- الضريبة ذات طابع إجباري و نهائي.
- الضريبة تدفع بدون مقابل.
- الضريبة تفرض من قبل الدولة.

إدارة جبائية إلى إدارة الخدمات، إذ تتمثل هذه الخدمة في إعانة المكلف بالضريبة على الوفاء بالتزاماته الضريبية و ابتعاده عن الوقوع في المخالفات التي تعرضه إلى توقيع العقوبات، إذ أن المكلف بالضريبة يشعر أن الإدارة الضرائب تخدمه، و أن خدمتها تعود عليه بالنفع¹.

إن هذه الخدمات المقدمة إلى المكلف بالضريبة يمكن ترجمتها إلى مبالغ نقدية يمكن توفيرها دون الحاجة إلى ذوي الخبرات و بالتالي يجنبهم التكلفة.

و من خلال هذا نجد أن هناك عدة أسباب أدت إلى تحول الإدارة الضريبية إلى إدارة خدمات و من بينها ما يلي:

- (1) ضرورة وجود إدارة تهتم بكافة متطلبات جمهور المكلفين و الوفاء بها.
- (2) قيام الإدارة بمد جسور الثقة بين المصلحة و جمهور المكلفين على حدّ سواء.
- (3) تقديم المشورة و المساعدة لجمهور المكلفين بالضريبة.

قيام الإدارة بالإعلان عن أي تغيير في الإجراءات و القوانين و اللوائح² و لكي تؤدي هذه الأسباب نتائجها و يجب أن يتبنى التشريع الضريبي فلسفة معينة تقوم على تحسين الخدمات التي تقدمها إدارة الضريبة إلى المكلف بالضرائب، و هذا عن طريق إصدار تعليمات واضحة و مبسطة، و نماذج سهلة مفهومة و توفير المعلومات المطلوبة بشفافية، و بهذا يختار المكلف بالضريبة الالتزام بالقانون أكثر من اعتماده على الإلحاح في دفع الضرائب.

و من هذه النظرة يمكن اعتبار الإدارة الضريبية عملية إنتاجية تتكون مدخلاتها من الموظفين و المعلومات و تتكون مخرجاتها من الإيرادات التي تؤول إلى الحكومة و العدالة التي تتحقق للمكلفين، و من هذا نجد مثلاً أن وزارة المالية الأردنية قامت بالإسهام في جهود الحكومة نحو إصلاح القطاع الحالي بصفة عامة و الإدارة الضريبية بصفة خاصة من خلال الإطار العام لإستراتيجية الإصلاح المالي في المملكة

¹ - انظر: رمضان صديق، المرجع السابق، ص42.

- د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص62.

² - انظر: الدليل الإرشادي، الجمهورية اليمنية، مصلحة الضرائب، الإدارة العامة لخدمات المكلفين بالضريبة. 2010.

الأردنية الهاشمية عن الفترة الممتدة بين 2004-2008 نتيجة عدم ملائمة الخدمة المقدمة للمكلفين و كان من أهمها ما يلي:

- ◆ إنشاء ثلاثة مكاتب رئيسية في عمان لخدمة الفئة المتوسطة من المكلفين و إنشاء مكاتب لصغار المكلفين بالضريبة في نهاية 2005، و ارتفاع حملة الشهادات الجامعية المتخصصة و استقطاب كوادر عالية التأهيل و التوسع في تفويض الصلاحيات.
- ◆ الربط الإلكتروني لمكاتب ضريبة الدخل و تبسيط الإجراءات لصغار الممولين.
- و قد ترتب من هذا الإصلاح النتائج التالية:
- ◆ انخفاض عدد الشكاوي من المكلفين بالضريبة مما عكس مدى نشاط الإدارة الضريبية في خدماتها المقدمة لهم.
- ◆ الازدياد المطرد في أعداد المكلفين و انخفاض عدد القضايا الضريبية بالمحاكم.
- ◆ ارتفاع حصيلة الإيرادات الضريبية غير الناجمة عن إجراءات تعديلات ضريبية أو الناجمة عن تحسن النشاط الاقتصادي¹.

كما تقوم الإدارة الضريبية الأسترالية بتقديم خدمة و معونة متخصصة لمساعدة المكلف بالضريبة من أجل فهم الالتزامات الملقاة عليه و الوفاء بها و تشمل هذه الخدمات على:

- ◆ تعريف المكلف بالضريبة بحقوقه و التزاماته و مستحقته.
- ◆ تقديم النصح و المعلومات بالطريقة التي تفي باحتياجات المكلف بالضريبة كلما أمكن، و يشمل الحصول على خدمات الترجمة الكتابية و الشفهية.
- ◆ الوفاء بمعايير تقديم الخدمة.
- ◆ إعطاء المكلف بالضريبة تفاصيل الاتصال بالإدارة الضريبية و إذا كان الاتصال بشأن الاستفسار عن أمور أكثر تعقيداً فتسير الإدارة الضريبية الاتصال بمن هو ممكن لمساعدة المكلف بالضريبة.
- ◆ الرجوع إلى المكلف بالضريبة إذا تم وعده من جانب الإدارة الضريبية بذلك و في أسرع وقت.
- ◆ محاولة استخدام لغة سهلة و واضحة عند الحديث مع المكلف أو الكتابة إليه.
- ◆ الاعتذار عن الأخطاء المرتكبة من الإدارة الضريبية و إصلاحها في أسرع وقت ممكن¹.

¹ الإطار العام لإستراتيجية الإصلاح المالي في المملكة الأردنية الهاشمية عن الفترة الممتدة 2004-2008 الصادر عن وزارة المالية الأردن، 2005، ص 01-02.

- د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص 63-64.

الفرع الثالث: تطور الإدارة الضريبية إلى إدارة خدمات حكومية إلكترونية.

إنّ هذا التطور لإدارة الضريبة من إدارة زبائن إلى إدارة خدمات أصبح في الوقت الراهن غير كافي لأي دولة أو حكومة إذ لزم عليها إعادة النظر في آليات عملها و تقديمها الخدمات إلى المواطن، بل أصبح التطور التكنولوجي يفرض نفسه على تلك الحكومات، إذ أنّ الأساليب التقليدية في الإدارة أصبحت قاصرة و غير قادرة على مواجهة تحديات بيئة الأعمال و متطلباتها، و التي تحتاج إلى التحول نحو الأساليب الحديثة في إنجاز المعلومات الإدارية من خلال شبكة الانترنت و المواقع الإلكترونية، بتشجيع المكلفين بالضريبة التعامل من خلال بطاقات السحب الفوري و بطاقات الائتمان و التعامل من خلال الانترنت و بهذا فإن أي دولة و جب عليها التحول نحو إدارة حديثة و ذلك عن طريق التحول نحو الحكومة الإلكترونية بوضع نظام معلوماتي مؤتمن وفق أفضل نظم الحاسوب، و اعتماد مبدأ الجودة الشاملة في إدارة الهيئة العامة للضرائب.

و لعلّ أن مفهوم الحكومة الإلكترونية يراد به التحول نحو السرعة في إنجاز العمليات الإدارية و ذلك بالاعتماد على تنظيم معلومات إدارية متقدمة، و توفير خدمة الانترنت، و توافر الكوادر المتخصصة المتفهمة لدور و أهمية هذه المهمة و كما أن المكلف بالضريبة يقوم بأداء التزاماته المترتبة عليه اتجاه هيئة الضرائب من خلال استخدام استثمارات خاصة محفوظة على الموقع الإلكتروني الخاص الإدارة العامة للضرائب و بالتحديد ما يتعلق منها بالعلاقة التي تربط المكلف بالضريبة في أداءه لضرائبه مع الخدمات المؤداة له و لكن كل في إطار إلكتروني، مما يؤدي إلى تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة².

¹ -انظر: د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص65.

² -انظر: الدليل الإرشادي اليمني، المرجع السابق، ص04.

- باسم هادي عبود، الحكومة الإلكترونية خطوة أساسية لتطوير إدارة الضرائب، مقال إلكتروني منشور بتاريخ 23-02-2010 على الموقع: <http://www.Almadapaper.net>

أ/- تطور الإدارة الضريبية باستخدام الأعمال الإلكترونية

لقد تدعمت الإدارة الضريبية بمجموعة من الأدوات و الأساليب الإلكترونية للقيام بأعمال الفحص الضريبي؛ حيث أنها تتجه نحو التعامل مع النظم الإلكترونية بأنواعها المختلفة سواء تعلق الأمر بنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات و هو ما يتعلق بفحص النظم و الحسابات الإلكترونية للمكلف بالضريبة من أجل تحديد السلم لأرباحهم الخاضعة للضريبة أو نظم التبادل الإلكتروني للبيانات فيما يتعلق بفحص أنشطة المكلف بالضريبة المتعامل فيها في مجال التجارة الإلكترونية أو تلك المتعلقة بتعامل المكلفين بالضريبة مع السلطات الضريبية من بوابة الحكومة الإلكترونية¹.

إنّ تقنية المعلومات أمست مرتكزاً رئيسياً لإدارة النشاط التجاري و الاستثمار الدولي إذ مكنت بشكل أو بآخر من إسناد التوجيهات الدولية في ميدان تحرير التجارة و الخدمات؛ و أمست تقنية المعلومات إحدى متطلبات التنافس في مجال التجارة؛ و كان من أهم إفرزاتها شبكات الأعمال الإلكترونية و اعتماد تحقيق عناصر أساسية من معايير الجودة الشاملة في الإدارة و الإنتاج و الخدمات القائمة على تقنية المعلومات.

و تعتمد الأعمال الإلكترونية على تكنولوجيا الاتصالات و التي يتم من خلالها تبادل البيانات المتعلقة بصفقات الأعمال في صورة نمطية بين الحاسبات الآلية الخاصة بمنشآت الأعمال من خلال شبكة اتصالات إلكترونية دون الحاجة لاستخدام المستندات الورقية مثل أوامر التوريد، فواتير البيع، ووثائق الشحن، و تتم عملية تشغيل البيانات الواردة بهذه الوثائق و الفواتير بصورة فورية دون الحاجة، إلى أيّ تدخل بشري.

و قد شملت الأعمال الإلكترونية عدة مجالات نذكر منها مجال التجارة الإلكترونية و كذا الحكومة الإلكترونية و أنظمة التحويل الإلكتروني.

¹ - انظر: محمّد محمود خورشيد، المرجع السابق، ص03.

أ- التجارة الإلكترونية

يطلق مصطلح التجارة الإلكترونية على كافة الأنشطة التي يتم مزاولتها من خلال شبكة المعلومات العالمية internet أو غيرها من الشبكات؛ و يشمل هذا المصطلح عمليات بيع و شراء السلع و تقديم الخدمات بما يتضمن كافة مراحل العمل التجاري مثل الدعاية و الإعلان و الترويج و متابعة عمليات الشحن و تسليم السلع بالإضافة إلى عمليات المدفوعات و سداد الالتزامات المالية.

و قد بدأ انتشار التجارة الإلكترونية و زيادة معدلاتها في أواخر القرن العشرين و بداية القرن الواحد و العشرين في المحيط الأطلسي بالولايات المتحدة الأمريكية¹ و قدّر حجم هذا النوع من التجارة بـ 377 مليار دولار سنة 2000 و 717 مليار دولار سنة 2001 و 1234 مليار دولار في 2002؛ و بدأ الاهتمام بدراسة هذا النوع من التجارة الإلكترونية في العديد من الدول في دراسة خاصة بها و بمجالاتها للوقوع على مدى إمكانية تطبيق القواعد الضريبية المعمول بها حالياً.

و على الرغم من وجود آراء تؤكد إمكانية إخضاع التعاملات التجارية الإلكترونية للقواعد الضريبية الحالية إلا أن الواقع العملي أظهر أهمية صياغة تشريعات جديدة لهذا العالم الجديد مثال ذلك أن الولايات المتحدة الأمريكية أعدت صيغة لتشريع التعاملات الإلكترونية و يسمى بقانون internet taxfreedon و لجنة يطلق عليها commission d'électronique commerce و تم تحديد جميع القواعد الضريبية المرتبطة بالتجارة الإلكترونية.

إذن فالتجارة الإلكترونية تعتبر أسلوباً جديداً في إجراء التحولات فهي تتعامل مع منتجات رقمية إلكترونية مختلفة تماماً عن غيرها من المنتجات؛ يتم تصنيفها و نقلها و تسليمها و استهلاكها بشكل مختلف عن المنتج المادي المؤلف.

و على الرغم من أن كل التعاريف التي تناولت التجارة الإلكترونية من مختلف الباحثين؛ غير أنه يمكن القول أن التعريف الأكثر شيوعاً هو تعريف منظمة التجارة العالمية (W.T.O) التي عرفت التجارة

¹ أ.محمد حمّو. أ.منور أوسرير، المرجع السابق، ص192.

الإلكترونية بأنها النشاط التجاري الذي يشمل إنتاج و ترويج و تسويق و بيع و توزيع (تسليم) المنتجات و خدمات من خلال شبكة اتصالات إلكترونية¹.

و على هذا الأساس فإن للتجارة الإلكترونية مجموعة من المزايا نذكرها فيما يلي:

- تعتبر أهمّ أحد المداخل الرئيسية لأية شركة للزيادة في التسويق و من تم زيادة المزايا التنافسية لها أو السرعة في عقد و إنهاء الصفقات.

- مكنت التجارة الإلكترونية من تسويق السلع و الخدمات عالمياً خارج الحدود و القيود أمام الأسواق التجارية، فأصبح العالم مفتوحاً للمستهلك دون النظر إلى الموقع الجغرافي للبائع و المشتري و هذا ما يؤدي إلى زيادة خبرات المستهلك و المنتج نظراً لأنه بإمكان أيّ مستهلك في أقصى شرق العالم الاستفادة من خدمة الاتصالات التي تقدمها شركات معنية عن طريق التجارة الإلكترونية دون قيود.

- تساهم التجارة الإلكترونية في توفير العديد من الفرص في دنيا الأفراد سواء كانوا عملاء؛ موردين؛ أصحاب مهنة حرة تساعدهم على فهم احتياجات العملاء و بالتالي تفتح التسويق أمامهم بشكل واسع.

- اختصار الدورة التجارية إذ يتم الشحن بشكل مباشر من المنتج و المستهلك مما يوفر التكاليف و يختصر الزمن، فتلبى احتياجات العملاء لاسيما السلع المسلمة مع ما يتوافق من تخفيض في الأسعار.

و على الرغم من كل هذه المزايا التي تنسم بها التجارة الإلكترونية و القوانين المنظمة لها، إلا أنّ السياسات الحكومية ترى عدم إقرارية ضرائب على أنشطة إلكترونية انسجاماً مع تحديد التجارة و الخدمات لعدم إمكانية تتبع التسليم المادي للمنتجات الإلكترونية المباعة.

¹ www.Justice.lawhome.com
www.shbab1.com/2minutes.HTh

- أ. إبراهيم بختي؛ التجارة الإلكترونية؛ ديوان المطبوعات الجامعية؛ ط02، الجزائر، ص39.

و بالرجوع إلى قانون internet taxfredon فقد منح هذا القانون إصدار ضرائب تميز ضد الأنترنت و لا يرفض جميع ضرائب الإنفاق و الدخل على التجارة الإلكترونية؛ و لكن يسمح بالضرائب المماثلة لتلك المفروضة على الصفقات التقليدية حيث أن البائع المعفى من الضريبة على المبيعات التقليدية يكون معفى بالمثل بالنسبة للمبيعات الإلكترونية¹.

و هذا ما يؤكد أنّ النظم الحالية لم يكن في استطاعتها تغطية جميع الجوانب القانونية المرتبطة بالتجارة المستحدثة لما تتمتع به من خصوصية؛ و هناك اقتراح للتغلب على مشكلة الضرائب على التعاملات الإلكترونية و التي تكون محلها سلعاً غير مادية و هي ما تسمى بالضرائب البديلة على الدخل "البيت".

و هذا النوع من الضريبة المستحدثة تعرف بضريبة الوحدات الرقمية؛ ظهرت لأول مرة في نوفمبر 1994؛ إذ تفرض على أساس حجم المعلومات الرقمية التي تنتقل إلكترونياً و على أساس كل وحدة من الزمن يستغرقها نقل المعلومات إلكترونياً؛ غير أنّ الولايات المتحدة من بين الدول المعارضة لفرض مثل هذه الضريبة؛ و كذا كندا و أستراليا بحجة عدم جواز فرض ضرائب تمييزية جديدة على الأنترنت و أنّه لا يزال بالإمكان تطويع القواعد الضريبية الحالية لتطبيقها على التجارة الإلكترونية كما رفضتها أيضاً منظمة التجارة العالمية كونها تفرض على جميع الاتصالات دون تمييز بين الاتصال التجاري أو غير التجاري.

ب - الحكومة الإلكترونية

الحكومة الإلكترونية هي نسخة افتراضية عن الحكومة الحقيقية الكلاسيكية و مع فارق أنّ الأولى تعيش في الشبكات و أنظمة المعلوماتية و التكنولوجيا و تحاكي وظائف الثانية التي تتواجد بشكل مادي في أجهزة الدولة.

¹ أ. محمد حمّو؛ منور أوسري، المرجع السابق، ص193.

- التحديات الضرورية للتجارة الإلكترونية العربية، مقال إلكتروني منشور عبر موقع nalamin.gorFrom.net/montada.F2 www.egovconcepts.com

كما تعرف الحكومة الإلكترونية أنّها الحكومة التي تهدف إلى تقديم الخدمات الحكومية على اختلافها عبر الوسائط الإلكترونية و أدوات التكنولوجيا و أهمها الأنترنت و الاتصال¹.

و جاء هذا التعريف من حقيقة أن الحكومة الإلكترونية سوف تلامس حاجات الناس تماماً؛ كما فعلت و تفعل الحكومة الكلاسيكية و هي لن تكون بديلاً عنها بل وجهاً آخر لها في الفضاء الإلكتروني، فتقدم الخدمات للمواطن بطريقة أكثر مرونة و كفاءة على شبكة الأنترنت كأن يقوم المكلف بالضريبة بالدخول على موقع مصلحة الضرائب و تقديم إقراراته الضريبية إلكترونياً؛ على أن يقوم بتسديدها عبر الموقع باستخدام وسائل الدفع الإلكترونية².

و من خلال هذه التعاريف يمكن أن نستخلص أهداف الحكومة الإلكترونية على مختلف المجالات:

1- المجال الحكومي-الشعبي: و هو ما يربط مجال علاقة الحكومة بمواطنيها إذ ستقع معظم أهداف الحكومة الإلكترونية في خانة رفاهية المكلف بالضريبة و مشاركته في الحكم، ففي الهدف الاستراتيجي الأول تستطيع الحكومة توصيل الخدمة إلى المكلف بالضريبة بدل أن يصل هو إليها باستخدام تكنولوجيا الأنترنت و الاتصالات.

2- المجال الحكومي المؤسسي: تهدف الحكومة الإلكترونية في هذا المجال إلى تنشيط الدورة الاقتصادية عبر تسهيل معاملات المؤسسات التجارية سواء كانت مؤسسات محلية؛ إقليمية أو عالمية.

3- المجال الحكومي- الحكومي: على مستوى الحكومي الداخلي؛ سوف يكون في صميم أهداف الحكومة الإلكترونية الرامي إلى رسم الفجوة السياسية و إجراءاته بين مختلف الوزارات و إدارات العامة؛ بالإضافة إلى رفع مستويات الكفاءة و الفعالية و الأداء في الإجراءات و الأنظمة الحكومية الداخلية.

¹ www.egovconcepts.com

² -انظر: محمد محمود محمد خورشيد، المرجع السابق، ص06.

4- المجال الحكومي - الخارجي: من أهم أهداف الحكومة الإلكترونية في هذا المجال هو عملية دمج الحكومة بطريقة انسيابية و ذات جدوى اقتصادي مع محيطها الخارجي؛ و من الممكن أن نعدد بعض الأهداف التفصيلية مثل تشجيع السياسة عبر تقديم خدمات و معلومات سياسية لبلد معين للمؤسسات السياسية الخارجية أو للمواطنين الأجانب؛ كما يعتبر تشجيع الاستثمار الخارجي أحد الأهداف التفصيلية في هذا المجال؛ كما أنها تسعى من خلال نموذجها الجديد أن تساهم في رفع الاقتصاد الوطني؛ و تحسين صورة البلد بشكل عام بالإضافة إلى خدمة العنصر الأهم في المجتمع ألا و هو المواطن.

للحكومة الإلكترونية مركز دراسات يهتم بالمواضيع الحيوية الجديدة على صعيد تطور الحكومات الإلكترونية في العالم العربي؛ و يهدف إلى نشر الوعي المعلومات بنماذج الحكومة الإلكترونية و كيفية تطبيقها بصورة ناجحة كما يقوم على إدارة المركز مجموعة من الخبراء في المجالات الأساسية لتطبيقات الحكومة الإلكترونية؛ و ينشر أبحاثه على الأنترنت من أجل خدمة المواطن و نجد منها.

1- المفاهيم الأساسية للحكومة الإلكترونية: بحيث يعالج هذا القسم في المركز ضروريات الانتقال إلى الحكم الإلكتروني مع تبيان العائدة على المجتمع و الدولة و قطاعات الأعمال من خلال انتقالها للعمل في بيئة إلكترونية متكاملة.

2- قسم الاستراتيجيات و التخطيط: و يهتم فيه المركز بالاستراتيجيات المطلوب توفرها من أجل ضمان نجاح الانتقال إلى الحكم الإلكتروني؛ كما يعالج خبراء هذا القسم التخطيط الإلكتروني في كيفية إطالة مشاريع إلكترونية في الحكومة.

3- الخدمات الإلكترونية: يهتم هذا القسم بموضوع الخدمات الحكومية على الأنترنت أو بوسائل أخرى و كذا حيثيات الخدمات الحكومية الإلكترونية؛ و كيفية تصميمها و تنفيذها و ما هي آليات قياس نجاحها.

04- الحوكمة: و هو أحد أهم الموضوعات الحديثة في الاقتصاد العالمي إذ يهتم بنشر المعلومات المهمة في مجال تطبيق مفاهيم الحكومة على مشاريع الحكومة الإلكترونية.

ج- أنظمة التحويل الإلكتروني

تعمل هذه الأنظمة كإطار مكمل للأنظمة السابقة¹ حيث يتم من خلالها سداد قيمة السلع و الخدمات إلكترونياً باستخدام الشيكات الإلكترونية أو بطاقة الائتمان أو بطاقات الدفع.

ج1) الشيكات الإلكترونية:

تعتبر أبرز وسائل الدفع الإلكترونية و هو أداة جديدة للدفع الإلكتروني، و قد تبنته الأنظمة التجارية قياساً بالشيك المكتوب يدوياً كوسيلة للوفاء؛ يقوم مقام النقود و لا يختلف كثيراً في أحكامه و أوصافه عما هو متعلق بالشيك التقليدي، غير أنه يعتبر وسيلة أكثر أماناً للقيام بعمليات البيع و الشراء عبر شبكة الأنترنت بدلا من بطاقة الائتمان.

و كذا تحويل الشيكات عبر حسابات مختلفة و إصدار الفواتير؛ حيث لا يحتاج المستخدم للشيك سوى إلى برنامج تصفح على الأنترنت و حساب بنكي و توفير نماذج البيع و نماذج فواتير متوافقة مع خدمة الشيك الإلكتروني؛ على أن يكون للشخص المتعامل به كالبائعين مثلا رقما على الشبكة الموجود عليه نموذج الدفع أو الفاتورة التي يتضمنها الموقع بنموذج الشيكات الإلكترونية؛ و يقوم المشتري بعد ذلك بتعبئة نموذج الشراء أو الفاتورة حيث تعود مباشرة عبر البريد الإلكتروني إلى البائع بعد تعبئتها في الوقت الذي يحرر شيكاً إلكترونياً لصالح الوسيط الذي يتحقق بدوره من صحة المعلومات البنكية و من خلال الاستفسار عبر الشبكة في قاعدة معلومات بذلك العمل فيرسل مباشرة إشعاراً رسمياً للبائع و المشتري بمدى صلاحية العملية ثم يحرر موقع وسيط الدفع بالشيكات، شيكاً إلكترونياً نيابة عن المشترك و يودعه في حساب البائع مباشرة ثم يقوم الوسيط بإرسال كشف بقيمة العمولات المستحقة إلى البائع كل نهاية شهر و يقبل الدفع بالشيكات الإلكترونية².

¹ نظام التجارة الإلكترونية.

نظام الحكومة الإلكترونية.

² - انظر: جريدة الرياض، الشيكات الإلكترونية، www.abiadh.com، الصادرة بتاريخ 2010/11/06.

- موسوعة الحر، الشيك الرقمي، وكيبيديا، <http://ar.wikipedia.org>

ج2) بطاقة الائتمان:

من أسباب انتشار بطاقات الائتمان و التعامل فيها على مستوى العالم؛ الخصائص الفريدة التي تتمتع بها هذه البطاقات سواء بالنسبة لحاملها أو الشخص الذي يقبل التعامل بها أو البنك الذي أصدرها؛ و من أهم الفوائد التي تنجم عن استعمالها ما يلي:

- تعتبر وسيلة سهلة الاستخدام و الحفظ.
- وسيلة آمنة تغني عن حمل الأوراق النقدية.
- يمكن استخدامها بصفة يومية لإجراء أية عملية.
- يمكن من المراجعة و التأكد من جميع العمليات المنفذة من خلال كشف الحساب الشهري.
- الاستفادة من فترة السماح و التسديد بعد فترة تتراوح بين 20 إلى 50 يوماً من تاريخ تنفيذ لآخر عملية.
- إدارة مالية مفيدة تساعد في عملية التخطيط المالي عند استخدامها بطريقة مدروسة.
- وفرة الأماكن و المحلات التي تقبل بهذه البطاقات (من البطاقات ما تقبل في أكثر من 25 مليون محلّ على مستوى العالم)¹.

و هناك عدة أنواع من بطاقات الدفع التي تصدرها البنوك إلا أنّ أكثرها شيوعاً هي:

(أ) بطاقة الحسم، الصرف الآلي: و هي البطاقة التي تسمح للشخص بخصم مبلغ من حسابه الجاري مباشرة لدفعها إلى التاجر.

(ب) بطاقة الائتمان: و هي البطاقة التي تصدرها البنوك للعملاء بالتعاون مع شركات الدفع الدولية؛ مثل: فيزا، مستر كاردي، أمريكان إكسبراس حيث يستطيع حامل البطاقات استخدامها في إجراء عمليات السحب النقدي أو لدفع قيمة مشترياته من المحلات التجارية التي تقبل التعامل بها و من تم تسديد قيمتها لاحقاً؛ حيث يمكن للعمل إما تسديد إجمالي المبلغ أو تسديد الحد الأدنى عادة يتراوح بين 03% و 06% و بالتالي احتساب نسبة فائدة بنسبة على الرصيد القائم المتبقي حسب الاتفاقية مع البنك المصدر.

¹ [HTTP://www.samagov.sa/Fac.creditcard](http://www.samagov.sa/Fac.creditcard)

ج) بطاقة القيد الائتماني: هي البطاقة التي تصدرها البنوك للعملاء بالتعاون مع شركات الدفع الدولية مثل: فيزا، مستر كارد، أمريكيان إكسبراس حيث يستطيع حامل البطاقات استخدامها في إجراء عمليات سحب نقدي أو لدفع قيمة مشترياته من المحلات التجارية أو الإدارات التي تقبل التعامل فيها و تختلف عن بطاقة الائتمان في أنها تتطلب قيام العميل بدفع كامل المبلغ المستحق عليه فور استلام كشف الحسابات.

و إلى جانب هذه البطاقات هناك بطاقات أخرى أقل شيوعاً مثل بطاقة مسبقة الدفع، البطاقة الذكية، بطاقة الشركات¹.

ب/- تأثير الأعمال الإلكترونية على الإدارة الضريبية

من خلال ما تمّ عرضه نجد أنّ الإدارة الضريبية لم تنعزل من التطورات و التغييرات في عالم تكنولوجيا المعلومات؛ إذ فرضت هذه الأخيرة نفسها على الإدارة الضريبية و كان لها تأثير على كيفية تقديم الخدمات إلى المكلف بالضريبة من خلال أعمالها المقدمة له سواء تعلق الأمر حصر المجتمع الضريبي أو الإقرار الضريبي و كيفية إجراءه إلكترونياً أو في كيفية تحصيل الضريبة في ظلّ تكنولوجيا المعلوماتية.

① **حصر المجتمع الضريبي:** تعتبر عملية الإخطار ببدء مزاوله النشاط أو المهنة أو عملية استخراج البطاقة الضريبية من أهمّ العمليات التي يقوم بها المكلف بالضريبة اتجاه الإدارة الضريبية. إذ يعتبر إخطار المكلف بالضريبة لمصلحة الضرائب بالنشاط الذي يزاوله سواء كان تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو غير تجاري خلال المدة القانونية من بدء مزاوله النشاط من أهمّ الأعمال التي يقوم بها المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية.

كما يلتزم باستخراج البطاقة الضريبية من قبل إدارة الضرائب و يتحدّد فيها البيانات الأساسية و مدة سرياتها و المدّة التي تسلّم للمكلف خلالها؛ و لهذا الغرض فقد أعدت مشاريع لاستخراج بطاقة ضريبية ذكية تقرأ بياناتها إلكترونياً من خلال نظام معلومات ذكية إذ يقوم هذا النظام بجميع الوظائف المتعلقة

¹ [HTTP://www.samagov.sa/Fac.creditcard](http://www.samagov.sa/Fac.creditcard)

بالبطاقة الذكية من عرض بيانات المكلفين بالضريبة؛ تسجيل و عرض المدفوعات و المستندات المقدّمة من المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب كما له أن يخطر مصلحة الضرائب إلكترونياً بالتوقف عن مزاوله النشاط إذ يتم هذا الإخطار عن طريق الاتصال الإلكتروني بالمختصين وفقاً لضوابط التوقيع الإلكتروني باستخدام النماذج المعدّة بقوائم الخدمات الإلكترونية المتاحة بهم.

② **الإقرار الضريبي:** الإقرار الضريبي عبارة عن كشف أو بيان يقدم بشكل دوري في مواعيد محدّدة من المكلف بالضريبة إلى مصلحة الضرائب؛ يحتوي على معلومات خاصة بذلك المكلف من أهمها طبيعة نشاطه و أرقام الإيرادات و مصادرها و أرقام النفقات و أنواعها بشكل تفصيلي إلى حدّ كبير، و ما يترتب على ذلك من نتائج أعمال خاضعة للضريبة حتى يمكن ربط الضريبة.

فيحوز للمكلف بالضريبة إرسال الإقرار الضريبي من خلال بوابة الحكومة الإلكترونية خدمة للمكلف بالضريبة على أن يقوم بتسجيل نفسه و أن تمنح له كلمة المرور السرية¹. و في هذه الحالة يعتبر المكلف بالضريبة مسؤولاً عمّا يقدّمه من مسؤولية كاملة، إمّا من خلال توقيع الإقرار بذلك أو يقدّم توقيعاً إلكترونياً إلى إدارة الضرائب؛ باستخدام الأسلوب الإلكتروني في تقديم إقراره الضريبي بدلاً من الأسلوب اليدوي الذي كان يؤدي إلى زيادة الوقت و الجهد و الاقتصاد على ساعات العمل الرسمية ممّا يؤدي إلى تدني مستوى الكفاءة و الفعالية في الأداء و تقديم الخدمات على أعلى مستوى للمكلف بالضريبة.

③ **تحصيل الضريبة:** بعد إتمام كل الإجراءات اللازمة للإقرار الضريبي فلا بدّ من دفع الضرائب و تتم هذه العملية أيضاً بصفة إلكترونية باستخدام أحد وسائل الدفع الإلكترونية التي تقدّمها الإدارة الضريبية إلى المكلف بالضريبة مثل:

- التحويلات البنكية: و تكون لمن له حسابات بالبنوك مع إخطار إدارة الضرائب بموجب إشعار؛ و كذا الاتفاق مع هذه البنوك؛ و الربط على شبكة معلومات إدارة الضرائب باستخدامها في الإخطار.

¹ هذا النهج انتهجته مصر في مادتها 104 من قانون الضرائب على الدخل
- د. معين ثابت عارف: أثر التجارة الإلكترونية على الأنظمة الضريبية؛ المؤتمر الرابع عشر؛ المرجع السابق؛ ص13.

- استخدام البطاقات الذكية: تستخدم في مدفوعات المكلف بالضريبة للجهة المعنية و هي إدارة الضرائب؛ على أن يتم التسليم للقيمة إما لمندوب المصلحة أو بتوفير برنامج التحويل المالي لدى إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة و يتم سداد الضريبة من خلاله ثم تفريغ محتوياته بعد ذلك.

- استخدام شبكة بنك أو البنوك المعنية: التي تتفق معها إدارة الضرائب على السماح للمكلف بالضريبة بالسداد لدى منافذها و يتم إدراج التعامل على البطاقة الذكية و يفرغ محتواها بإدارة الضرائب المختصة و تخطر الإدارة الضريبية من خلال شبكة المعلومات بالسداد فوراً ثم يقوم المكلف بالضريبة بقراءة محتويات البطاقة الذكية للمطابقة بين ما تم تفريغه و ما هو واجب الدفع.

④ **الفحص الضريبي:** يقصد به تحقيق الإدارة الضريبية من صحة ما أدرج بالإقرار الضريبي تنفيذاً للقوانين و اللوائح الضريبية، سواء تعلق الأمر بالدخول الخاضعة للضريبة أو الإعفاء منها؛ إذ يجب أن يتم الإطلاع على تقارير مراقب الحسابات، و يفحصها جيداً و التأكد من أنه حصل على كافة البيانات التي طلبها و أن المؤسسة تمسك بحسابات ثبت له انتظامها و عمّا إذا كانت التقارير نظيفة أم تتضمن تحفظات؛ و ممّا لاشك فيه أن هذا النوع من الحسابات المحوّلة من نظام الحسابات المكتوبة إلى نظام الحسابات الإلكترونية تحتاج لأسلوب خاص في الفحص الضريبي لا يعتمد على نفس الأسلوب في الفحص التقليدي الذي يعتمد على المراجعة اليدوية و بصورة أساسية على مراجعة الوثائق الورقية في حين أن الفحص الإلكتروني يعتمد على أساليب إحصائية مختلفة منها:

- أساليب المراجعة حول الحاسوب الآلي: و يقوم هذا الإجراء على مراجعة المدخلات من البيانات و المخرجات و تتمثل إجراءات هذا الأسلوب في فحص محدد من الحسابات حيث يقوم المراجع بإعداد بياناتها يومياً ثم يقارن الأرصدة التي حصل عليها بتلك الناتجة من الحاسوب الآلي؛ فإذا ما اتفقت النتائج دلّ على أن العمليات الوسيطة داخل الحاسوب الآلي كانت سليمة.

- أسلوب المراجعة من خلال الحاسوب الآلي: و يتم عن طريق قيام المراجع بالحسابات ،بفحص و اختيار عملية تشغيل البيانات داخل الحاسوب بالإضافة إلى التحقق من صحة المدخلات و المخرجات و بالتالي فإن أسلوب الفحص أو المراجعة اعتمد على الحاسوب في عملية المراجعة.

- أسلوب المراجعة باستخدام الحاسوب: يقوم هذا الأسلوب باستخدام إمكانيات الحاسوب الآلي في أداء عملية الفحص و المراجعة و ذلك من خلال مجموعة من البرامج الإلكترونية التي يعدها المراجع بعد قيامه بمجموعة من المهام تتمثل فيما يلي:

- اختيار مجموعة من العمليات أو أرصدة الحسابات و التأكد من صحة تنفيذ الإجراءات الحسابية الخاصة بها.

- استخراج بعض البيانات من الملفات بهدف المقارنة بين البنود المختلفة و الربط بينهما للتحقق من صحة البنود.

- تحديد حجم العينات المطلوبة للمراجعة.

- اختيار عينات حسابات العملاء و طباعة المصادقات و إرسالها إليهم.

- طباعة التقارير و أدوات العمل و إمكانية الاحتفاظ بنسخ إلكترونية من البرامج و الاستفادة بها في عمليات المراجعة المتشابهة و التي لها نفس الهدف.

المبحث الثاني: نظرة المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب و الضرائب في حد ذاتها

لم تكن العلاقة بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة على مرّ العصور تتمتع بسمعة حسنة، و ذلك في معظم المجتمعات و ذلك لاختلاف نظرة كل منهما للآخر، و ما هو إلاّ تعبير عن ردود الفعل النفسية من المكلف بالضريبة، اتجاه الإدارة الضريبية و ترجع هذه النظرة أيضا إلى المواجهة التي يجد المكلف بالضريبة نفسه خاضعاً لها إزاء الإدارة.

و بتروسيخ هذه الأفكار أصبح كل طرف يستعمل من الطرق ما يتاح له فالإدارة تعسف في فرضها للضرائب و كيفية تحصيلها، و المكلف بالضريبة يستعمل من الطرق التدليسية للتهرب من دفع هذه الضرائب.

فالمكلف بالضريبة لم يكن له أي استعداد للنظر إلى إدارة الضرائب غير تلك الإدارة التي تجلب أمواله بطرق تعسفية دون حصوله على أي مقابل.

و لربما هذا الشعور ناجم عن النواحي النفسية و الاجتماعية للمكلف بالضريبة بالدرجة الأولى إلى إدارة الضرائب، و على هذا سنتطرق إلى النواحي النفسية و الاجتماعية المؤثرة على المكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب، و الأسباب التي تقف عقبة أمامه لمواجهة هذه الإدارة.

المطلب الأول: النواحي النفسية و الاجتماعية للمكلف بالضريبة اتجاه الضريبة و الإدارة

و مواجهته لها.

إن الواقع العملي أثبت أن هناك أسباب أو نواحي نفسية و أخرى اجتماعية، تكتنف المكلف بالضريبة مما تظهر تنافراً في العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية، و هو ما يؤدي إلى المكلف بالضريبة للنظر إلى الخزينة كخصم أو كعدو له.

و قد اهتم علماء النفس على شخصية المكلف بالضريبة و القيم التي يتحلى بها هذا المرء غير أن التركيز على العنصر النفسي وحده غير كاف لإعطاء الانطباع عن شخصية المكلف بالضريبة، و أنه إلى

جانب العوامل النفسية هناك عوامل اجتماعية دفعت بالمكلف بالضريبة إلى عدم احترامه إدارة الضرائب باعتبار أنه يعيش و يعمل في المجتمع و له عائلة و شركاء و زملاء. و هي عناصر تشكل القوى الاجتماعية التي تؤثر على السلوك الفردي مما أدى بعلماء الاجتماع أيضا إلى التركيز على العوامل الاجتماعية المحيطة بالمكلف بالضريبة و التي تجعله مسؤولا اتجاه الإدارة الضريبية و الضرائب في حد ذاتها.

هذه العوامل النفسية و الاجتماعية تخلق شعوراً لدى المكلف بالضريبة على أنه شخص مدعن من قبل الإدارة لدفع مجموعة من الضرائب دون حصوله على مقابل، مما يدفع به الأمر إلى تصادمه و مواجهته لإدارة الضرائب.

إذن ما هي العوامل النفسية و الاجتماعية المؤثرة في علاقة المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية و ما هي العوامل أو الأسباب التي أدت إلى التأثير على هذه العلاقة؟

الفرع الأول: النواحي النفسية و الاجتماعية للمكلف بالضريبة اتجاه إدارة الضرائب

يقصد بالنواحي النفسية، ذلك الشعور لدى بعض المكلفين بالضريبة بحرمانهم من الاستفادة من استهلاك معين فيؤدي ذلك إلى التقليل من استهلاك بعض الموارد و بالتالي التقليل من الإنفاق من دخلهم¹.

و لعل السبب الرئيسي لهذه النواحي النفسية يرجع إلى أسباب تاريخية ورثتها الشعوب عن الاستعمار، فكان الاستعمار الفرنسي مثلا في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادرة و نهب أموال الأفراد مما انعكس سلباً على المجتمع اتجاه فرض الضرائب أنها اقتطاع مالي دون مقابل بل و هذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حرياتهم و يذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها على مستوى توزيع العبء الضريبي بالتساوي، فيبدأ المقارنة بين مبلغ الضريبة المخصص له و بين ما يدفعه الآخرون فيحتج لشعوره بالظلم الضريبي².

¹ الضبط الضريبي، <http://ibtesma.com>.

² سعيد بن عيسى، الحياة، شبه الحياة، الحمارك، أملاك الدولة، المطبعة الرسمية البساتين، ط1، 2003، الجزائر، ص04.

د. مولاي الحسن تمازي، مصير ثقافة المواطنة في علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الجبائية، مقال إلكتروني صادر بتاريخ 2002 منشور على الموقع الإلكتروني.

فالمفروض في المسؤولية بالنسبة إليه أن يعطوا مثالا حسناً عن الاستقامة و المواطنة بدل التصرف بأسلوب يبني على المحسوبة و الرشوة، و تميز فئة عن أخرى، هذا الهم النفسي الذي يحمله المكلف بالضريبة يجعله في موقف الرفض من التصريح الصحيح بالنتيجة الجبائية المحققة من مزاوله نشاطاته المختلفة، أو الامتناع عن دفع ديونه، و قد أكد علم النفس الاجتماعي¹ للضريبة أن هناك ردود فعل قد تنشأ لدى الممول فتغير سلوكياته و اتجاهاته الاقتصادية.

ذلك أنها تثير لديه مجموعة من التساؤلات يجريها العقل البشري دائما في أي موضع يمثل بالنسبة له مكانة مهمة و الحقيقة أنه لا يوجد موضع مهم للعقل البشري من هذا الموضوع الذي يعتبره ابتزازاً لأمواله و اقتطاعاً من قوته و قوت أولاده، ذلك أن أولاده محاطون به دون أن يتم تشغيلهم، رغم حصولهم على شهادات عليا، و أن الدولة لا تقوم بعملها على مستوى صيانة الطرق و الممرات، فتبادر إلى عقله مجموعة من الأمثلة التي تحدث الانعكاسات النفسية لديه و من أهمها:

- ◆ هل المرء ملزم بدفع ضرائب عن طريق الواجب الضريبي؟
- ◆ هل الغش و التهرب الضريبي هو مجرم و مذموم أم هو مشروع و غير مخالف للضمير باعتبار أن هذا الأخير لا يعترف بالالتزام الضريبي كواجب حتمي؟
- ◆ لماذا تدفع الضريبة؟ و كيف تؤسس؟ و كيف يمكن حسابها، و كيف يمكن تحصيلها و تجنبها؟
- ◆ من الذي يدفع الضريبة، كيف يدفعها و لم تدفع و لأجل من تدفع؟

إذن كل هذه التساؤلات و العناصر و ردود الفعل النفسية السيئة لدى المكلف لا بد أن تنعكس على علاقاته بالإدارة الضريبية بانعكاسات سلبية. و منها التعبيرات الكثيرة التي تصدر تعبيراً عن هذه الانعكاسات النفسية مثال ذلك ما يردده البعض حيث وصفه للإدارة الضريبية على أنها القلق، "الخطر الضريبي"، "الاستبداد الضريبي"، "الكارثة الضريبية"، "الحساسية أو النفور الضريبي"².

¹ -انظر: د. مولاي الحسن تمازي، المرجع السابق.

- د. رابع رتيب، المرجع السابق، ص161.

- د. رمضان صديق، المرجع السابق، ص58.

² - انظر: د. رابع رتيب، المرجع السابق، ص164.

إذن هذه النواحي النفسية¹ و الاجتماعية أدت إلى ظهور تنافر في العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية، و من هنا كان لابد من التفكير في إصلاح هذه العلاقة بأفضل سبل و وسائل و هذه الردود الفعل النفسية للمكلف بالضريبة تختلف باختلاف أنواع الضرائب فالانعكاسات النفسية السيئة تزداد اتجاه الضرائب التي تتم عن طريق الإقرار أو عن طريق التحصيل المباشر لها كالضريبة على الدخل لأنه يشعر بثقلها مما يؤدي به إلى النفور منها و إلى إظهار الجوانب العدائية لها حيث أن المكلف يشعر بالمبالغ النقدية التي تقتطع من دخله مما يثير لديه السخط على إدارة الضرائب، و لكن حينما تفرض عليه بطريقة لا يشعر بها و لا يحس بثقلها فيكون الأثر النفسي أقل وطأة و قد لا يكون هناك ردود فعل سيئة، و هو ما نجده في الضرائب المباشرة المحصلة عن طريق الاقتطاع من المنبع، و كذلك الأمر بالنسبة للضرائب غير المباشرة التي تفرض على السلع و المنتجات بمعنى أنه يشار إلى هذه الضرائب بتضمينها في الثمن تقوم بعملية تخدير للممول تجعله لا يشعر بها، و بالتالي لا يصدر اتجاهها أية مشاعر عدائية أو أية ردود فعل ساخطة.

الفرع الثاني: مواجهة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب

من المعروف أن هناك علاقة تنجم عن تطبيق الإدارة الضريبية للقواعد القانونية، سواء بتأسيس الضرائب أو تحصيلها و المكلف بالضريبة الذي تطبق عليه هذه القواعد، فيؤدي الأمر إلى مواجهة بينهما، إذ أن المواجهة تتضمن التلاقي بين الإدارة الضريبية إدارة متخصصة و المكلف بالضريبة، الذي قد يكون الكثير منهم ممن يجهل هذه القوانين الضريبية أو قد لا يكون على دراية كافية في كيفية التعامل مع الإدارة الضريبية و من أهم هذه المواجهات قد نجد أن هناك قواعد ثقيلة للإثبات و كثرة للقوانين و اللوائح الضريبية و تغيراتها المستمرة و التعقيدات التي تعترضها، و عدم الاستقرار في التطبيقات للقواعد الضريبية.

¹ إن مادة علم النفس الاجتماعي أدخلتها الولايات المتحدة الأمريكية ضمن المواد التي تدرس في مدرسة الضرائب حيث يتم التدريب العملي على ممارسة العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية.

أ- قواعد ثقيلة للإثبات:

يواجه المكلف بالضريبة في علاقاته بالإدارة الضريبية مشكلة قواعد الإثبات الثقيلة التي تفرض عليه ليثبت صحة البيانات التي تطلبها منه الإدارة و التأكد من سلامتها، مثلاً إذا لم يقدم المكلف بالضريبة إقراره الضريبي أو قدمه ناقصاً فتتولى الإدارة الضريبية فرض ضريبتها على أساس المظاهر و العلامات الخارجية و هنا يكون على المكلف بالضريبة عبء إثبات أن هذا الفرض للضريبة مغالى فيه و غير مطابق للحقيقة.

ب- كثرة القوانين الضريبية:

الواقع أن المكلف بالضريبة يفرض عليه أن يعيش وسط مجموعة من القوانين و اللوائح الضريبية التي تحتاج منه الشرح و التفسير، و يحدث الأمر كذلك مع تفسيراتها المستمرة، الأمر الذي قد يؤدي بالمكلف بالضريبة إلى إيجاد صعوبة في ملاحقة هذه القوانين و تغييراتها المستمرة بالفهم و التفسير، نتيجة لعدم استقرارها و قد وصف الأستاذ مارتينز¹ هذه الحالة بالقول: "إن القانون العام للضرائب و سجل الإجراءات الضريبية في فرنسا يتكون من أكثر من أربعة آلاف مادة في معدل 30 دقيقة لكل مادة، و لكي تقرأ كل هذه المواد تحتاج إلى عشرة أشهر و إلى عدة سنوات لكي تفهمها فهماً جيداً و باقي الحياة حتى تستطيع أن تسترجعها، و إن هذا ليس هو كل شيء و إنما يضاف إلى تلك المواد حوالي 15 ألف صفحة من الحجم الكبير لأربعة عشر مجلداً من التقارير و النشرات الرسمية التي تصدرها الإدارة العامة للضرائب حيث تحمل كل التعليمات و التوجيهات و الإجابات الإدارية على بعض المسائل المهمة بالإضافة إلى أن كل عام أكثر من خمسة آلاف صفحة من النشرات و البيانات الجديدة تصدر لتوضح بدقة النصوص التشريعية و اللائحية".

¹ - انظر: د. رابح رتيب، المرجع السابق، ص 182.

ج- التعقيدات الضريبية:

إن كثرة النصوص القانونية الملمة بالضريبة قد يؤدي إلى بعض التعقيدات في فهم و فحوى بعض النصوص، فقد نجد مثلاً صعوبة في التفريق بين الضريبة و ما يشابهها من التزامات أخرى مثل الرسم، و هذا الخلط قد يقع فيه المشرع ذاته، فقد ينص على رسم في حين أنه يقصد به ضريبة و العكس صحيح مثلاً من الدول ما تستخدم تعبير الرسوم الجمركية للدلالة على الضرائب الجمركية أو تعبير رسوم الدمغة للدلالة على ضريبة الدمغة، فهذه التعقيدات تؤدي بالمكلف بها إلى السؤال عنها مما يؤدي به إلى مواجهة مع الإدارة الضريبية.

د- عدم الاستقرار في تطبيق القواعد الضريبية:

إنّ التعقيدات في النصوص الضريبية و الصياغة السيئة لبعض النصوص و غموضها من جهة أخرى لأسباب واضحة و أساسية في عدم استقرار تطبيق القواعد الضريبية مما يحدث مواجهات بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة و من تم تطبيقها على بعض الفئات دون الأخرى رغم أنّ لهم نفس الظروف و نفس الحالات الضريبية.

المطلب الثاني: تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب

الإصلاح الإداري بصفة عامة عمل مطلوب دائماً من أجل تحسين الخدمات التي تؤديها الإدارات العامة للمواطنين، و من بينها إدارة الضرائب و التي لها من الواجب اللازم في الإصلاح من أجل تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة حتى يشعر هؤلاء المواطنين بالرضاء بالضريبة و بدفعها عن طيب خاطر دون أن تكون له انعكاسات نفسية سيئة، و في الوقت نفسه إمكانية الإدارة الضريبية بتحصيل ضرائبها عن طيب خاطر، و على هذا فإنّ هذه العلاقة لا يمكن أن تتحسن ما بين أطرافها إلاّ إذا ما تم تحسين فعالية الإدارة الضريبية من جهة، ثم تحسين المعاملة في المنازعة الضريبية من جهة أخرى.

الفرع الأول: تحسين فعالية الإدارة الضريبية

إن هذه الفعالية لا يمكن أن تتحقق إلا إذا قامت الإدارة الضريبية بواجباتها المخولة لها قانوناً، بواسطة التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية و أحكام الرقابة على تنفيذها حتى تتمكن من تحصيل ضرائب خزينة الدولة دون انتقاص منها، و هذا عن طريق مكافحة التهرب الضريبي لجميع الوسائل القانونية¹ دون اللجوء إلى الوسائل التعسفية في تحصيلها، و من ثم فإن تحسين فعالية الإدارة الضريبية يقتضي منها عدم مخالفة النصوص القانونية و تنفيذها في إطار من المشروعية و احترام للحريات الفردية للمكلفين بالضريبة.

و لا يتم هذا التنفيذ إلا بالوضوح التام لكل القرارات الصادرة عنها المتعلقة بالمكلفين بالضريبة و بتحصيل الضرائب، و إلا فكانت قراراتهم مخالفة للنصوص القانونية كما سيلتزم الأمر من إدارة الضرائب إعلام² المكلفين بالضريبة بكل جديد و تفسير أو قرارات تصدر حتى يكون هذا الأخير على دراية كافية بما يجري حوله دون أي مفاجئة أثناء تطبيقها، تجنباً لأي منازعة.

كما أن تحسين فعالية الإدارة الضريبية ينجم عن التطبيق الصحيح للقوانين و ليس التطبيق المخالف لها و كذا الطرق السلمية في تنفيذها، في تحصيل الضرائب دون أي تعسف في حقوق المكلفين بالضريبة حتى يدفع ديونه بطيب خاطر، و هنا و جب على الإدارة أن تقوم بعمليات توعية³ مستمرة للمواطنين لإحياء ضميرهم، و يشعر بأنه يؤدي واجبه اتجاه الدولة، و هنا أيضاً على الإدارة أن ترفق المكلفين بالضريبة بميثاق الضريبة مع كل إقرار ضريبي بما يضمن لهم المعرفة بحقوقهم و واجباتهم، و بالتالي يمكن للإدارة أن توقع عقوباتها و جزاءاتها على كل مخالف لما هو في ميثاق المكلف بالضريبة كما أن

¹ - انظر: أ. محمد نعيم فرحات، تأصيل التهرب الضريبي و إجراءات الخصومة الجبائية الضريبية في القانون المصري، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، دار الدفاع الجوي، مدينة نصر، القاهرة، 2006، ص21.

- أ. ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي و آثاره على الاقتصاد الوطني، دراسات اقتصادية، تصدر عن مركز البصيرة للبحوث و الاستشارات و الخدمات التعليمية، العدد 14، جانفي 2010، ص07.

² من أهم وسائل الإعلام المتاحة للمكلفين بالضريبة، التلفزيون، الإذاعة، أشرطة الفيديو، أشرطة مسموعة لضعاف البصر، الملصقات، إلى جانب الصحف، الأقماع الصناعية، الانترنت،... إلخ

- د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص463.

³ - انظر: أ. شرين حتاتة، المواطنة الضريبية، المؤتمر الرابع عشر للتشريع و مشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي، المجلد الثاني، دار الدفاع الجوي، القاهرة، 2008، ص03.

تحسين فعالية الإدارة الضريبية يستلزم تحسين وسائل الاتصال بين الإدارة و المكلفين بالضريبة و لا يمكن لهذا العامل أن يتحقق إلاّ إذا حضى رجال الإدارة الضريبية بالتكوين المهني السليم و إعدادهم إعداداً نفسياً و فنياً، عن طريق تكوينهم ضمن مدارس و معاهد متخصصة في الميدان الجبائي، و هو الحال بالنسبة إلى الجزائر و فرنسا حيث يوجد المعهد الوطني للضرائب و للجمارك و هذا هو الإعداد الفني أما الاعداد النفسي فيندرج ضمن الاهتمام بالجوانب المادية و المعنوية لموظفي إدارة الضرائب لتأدية واجباتهم الوظيفية على أتم وجه بالإضافة إلى تدريبهم على طريقة التعامل مع المكلفين بالضريبة بالمعاملة الحسنة سواء من حيث الاستقبال أو الإجابة على استفساراتهم، و كذا إقناعهم استناداً إلى اللوائح و القوانين... إلخ، و العمل على احترام جميع حقوقه بصفته مواطن و بصفته مستخدم للإدارة الضريبية.

و نشير في هذا المجال أن الاهتمام بتحسين فعالية الإدارة الضريبية قد أدى بالأمم المتحدة في إطار عمل المجلس الاقتصادي و الاجتماعي إلى تشكيل مجموعة خاصة مكونة من خبراء التعاون الدولي في المجال الضريبي في 28 أبريل 1980 حيث أن أهم ما أسند إلى هذا المجلس دراسة الإمكانيات المتاحة لتحسين فعالية الإدارات الضريبية، و من أهم الموضوعات التي تناولها المجلس طرق الطعن المقررة في الدول المختلفة ضد قرارات الإدارة الضريبية و إجراءات التحصيل الجبري، و عملية حساب الوعاء الضريبي و عملية تحصيل الضريبة¹.

ثم بدأ العمل على تحسين فعالية الإدارة الضريبية باستخدام إدارة الجودة الشاملة؛ إذ تعتمد كفاءة أداء العمل الإداري على جودة الأعمال و نتائجها التي تقاس عن معرفة مدى رضا العملاء عمّا يقدم لهم من خدمات تنفق مع الأهداف أو المتطلبات و المعايير المحددة لدرجة جودة المدخلات و المخرجات و تحقيق الأهداف؛ و ينظر إلى الجودة على أنها جودة متواصلة لتحقيق التطوير و التحسين المستمر من خلال نشر ثقافة الجودة و تنمية الوعي بها و التركيز على النتائج لتحقيق التكامل الإداري؛ فلم تعد الجودة تعني الكشف عن الأخطاء بل بناء ثقافة راسخة من القيم و المبادئ و جودة الأداء و قد بدأ الاهتمام بتحقيق الجودة سنة 1948 حيث بدأ العمل على إيجاد تطوير فني اختياري متخصص لمواصفات الجودة و أطلق عليه (إيزو) و الذي استهدف توحيد الأداء لجودة المخرجات و في سنة 1989 بدء عمل اللجنة الفنية التابعة للمنظمة العالمية للتوحيد القياسي و التي تظم عدداً كبيراً و متنوعاً من المتخصصين

¹ - انظر: د. رايح رتيب، المرجع السابق، ص200.

و الخبراء في مجال الجودة و تطوير أداء المنظمات للعمل المشترك على مستوى العالم للوصول إلى مشروع هضوي تطبيقي يتلائم مع كافة الأنشطة خاصة مع زيادة حجم النشاط الاقتصادي و الخدماتي على المستوى العالمي؛ إلى غاية 1998 أين تزايد تطبيق الإيزو و بدأ العمل لإيجاد صيغة مواصفات للجودة تشمل القطاعات غير الفنية.

و يعرف الإيزو 9000 أنه إقرار مواصفات تقنية أو معايير أو أساليب أو إجراءات أو ممارسات موحدة و مقبولة عموماً لقياس أي سند¹.

كما يعرف بأنه مجموعة مواصفات قياسية تشرح المتطلبات لنظام الجودة الشاملة بحيث يصلح للتطبيق على كافة الأنشطة الاقتصادية² و تعتبر كلمة "إيزو" اختصاراً للحروف الأولى من اسم المنظمة العالمية للتوحيد القياسي. أما إدارة الجودة الشاملة و باعتبار أنها من المفاهيم الإدارية الحديثة فقد سجلت عدة محاولات لتعريفها و هذا ما يدل على شمولية معناها نذكر منها ما يلي:

- فعند رواد إدارة الجودة الشاملة أمثال كروسبي (CROSBY) و جابلونسكي (JABLONSKI):
"الفلسفة الإدارية و ممارسات المنظمة العملية التي تسعى لأن تضع كل من مواردها البشرية و كذلك المواد الخام لأن تكون أكثر فعالية و كفاءة لتحقيق أهداف المنشأة"³.

و يتبين لنا من خلال هذا التعريف أن إدارة الجودة الشاملة تركز على النتائج النهائية المحققة من إدارة الجودة الشاملة.

- عند الجمعية البريطانية للجودة: "الفلسفة الإدارية للمؤسسة التي تدرك من خلالها تحقيق كل من احتياجات المستهلك؛ و كذلك تحقيق أهداف المشروع معاً"⁴.

¹ هذا التعريف جاءت به اتفاقية منظمة الصحة العالمية الإطارية بشأن مكافحة التبغ تحت عنوان التوحيد القياسي و الموامة في البيانات و مبادرات جمع البيانات، 15-20 نوفمبر 2010 بالأوروغواي.

² - أنظر: د. حمدي عبد المنعم؛ إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الإدارة الضريبية؛ المؤتمر الرابع عشر للتشريع و مشكلات التحاسب الضريبي؛ المرجع السابق؛ ص 03.

³ - أنظر د. خضير كاظم؛ إدارة الجودة الشاملة، دار الميسرة للنشر و التوزيع و الطباعة؛ دط، 2000، عمان، ص 71.

⁴ - أنظر: عبد الحكيم أحمد الخزامي؛ ثلاثية الجودة الشاملة، دار الفجر للنشر و التوزيع، دط، 1999، مصر، ص 251.

و من خلال هذا التعريف تعتمد إدارة الجودة الشاملة على كفاءة و فعالية المنظمة و ذلك ما يجعلها في حماية و يقودها إلى التميز من خلال تلبية احتياجات المستهلك الذي تتحقق من خلاله أهداف المنظمة.

- عند معهد الجودة الفيدرالي الأمريكي: "أداء العمل الصحيح بشكل صحيح من المرة الأولى مع الاعتماد على تقييم المستفيد في معرفة مدى تحسين الأداء"¹.

فمن خلال التعريف يتبين أن إدارة الجودة الشاملة تعتمد على فلسفة و مبادئ تعود إلى التطور المستمر و أن كافة العمليات تسعى لتحقيق حاجات المستهلكين الحالية و المستقبلية.

و يرتكز نظام الجودة الشاملة على ثمانية مبادئ و هي:

- 1- التركيز على الموظف الداخلي.
- 2- القيادة الإدارية.
- 3- التحسين المستمر.
- 4- المشاركة في أداء الأعمال و تحقيق الانتماء و الولاء للمصلحة من جانب الموظفين.
- 5- الربط بين نظام الجودة و المنهج الإداري.
- 6- الاعتماد على منهج العمليات.
- 7- منهجية صنع القرارات.
- 8- العلاقات المتبادلة مع المكلفين بالضريبة و المحاسبين.

غير أن نظام الإيزو 9000 المتضمن مجموعة من المتطلبات المعدلة عرف تحولاً هاماً في الفكر الإداري التطبيقي بما يتلائم مع ظروف المنافسة الديناميكية محلياً و عالمياً معتمداً في ذلك على المتطلبات التالية:

- نظم إدارة الجودة.
- مسؤولية الإدارة.
- إدارة الموارد.
- إدراك و فهم المنتج أو الخدمة.

¹ -أنظر: مأمون الدرادكة، طارق الشيلي، الجودة في المنظمات الحديثة، دار صفاء للنشر، دط، . 2002، عمان. ص18.

- القياس و التحليل و التطوير المستمر.

غير أنه يجب الإشارة إلى أنه من أجل تحقيق هذا النظام أي نظام الجودة الشاملة على إدارة الضرائب لا بد من الاعتماد على المبادئ التالية:

- التخطيط لأساليب الوصول إلى الجودة التي يحددها أو يتوقعها المكلفين بالضريبة.
- تحديد إجراءات التشغيل اللازمة لتحقيق أهداف التخطيط الضريبي.
- تعريف الموظفين بإجراءات التشغيل خاصة الذين تؤثر أعمالهم على الجودة.
- المتابعة و التقييم للنتائج و الأداء لمعرفة درجة التطور، و استمرارية التقييم.
- تطوير الإجراءات في ضوء ما تسفر عنه المتابعة و التقييم.

و ينتج عن تطبيق نظام الجودة الشاملة على الإدارة الضريبية مجموعة من المزايا نذكر منها:

- 1- توافق مستويات الإنجاز و الأداء مع ما هو مستهدف على مستوى إدارة الضرائب.
- 2- زيادة درجة ثقة المكلف بالضريبة بإدارة الضرائب.
- 3- التقييم و التحسين المستمر.
- 4- رفع كفاءة صنع القرارات على مستوى إدارة الضرائب.
- 5- تقليل درجة الاعتماد على الأفراد في إنجاز أعمالهم أي الاعتماد على النظام و ليس الفرد.
- 6- تحقيق ميزة تنافسية بين المؤسسات المحلية و الدولية.
- 7- تقليل درجة الحاجة إلى المراجعة لنظم فحص إقرارات المكلفين بالضريبة.
- 8- انخفاض نسبة شكاوى المكلفين بالضريبة و نسبة الطعون المرفوعة من جانبهم.
- 9- الرقابة قبل حدوث الأخطاء أفضل من الإصلاحات أو العلاج.

10- زيادة درجة التكامل بين العمليات أو الأنشطة الوظيفية مع الهيكل التنظيمي المؤسسي.

فمن خلال ما سبق يمكن القول على أنّ الإدارة الضريبية التقليدية تتميز بأسلوب يختلف عن أسلوب إدارة الجودة الشاملة، إذ تميز بينهما في عدة جوانب أهمها ما يلي:

أولاً: من حيث الهيكل التنظيمي

في إطار الإدارة التقليدية يتصف الهيكل التنظيمي بالجمود في خطوط السلطة و المسؤولية بينما يتصف هذا الهيكل بالمرونة و قلة التعقيد في حالة إدارة الجودة الشاملة.

ثانياً: من حيث التطوير

في إطار الإدارة التقليدية يكون التركيز على بقاء الوضع الراهن على ما هو عليه و عدم إصلاح ما لم يتعطل عن العمل، بينما في حالة إدارة الجودة الشاملة يكون التركيز على التطوير و التحسين المستمر في النظم و العمليات دون انتظار التعطل أو حدوث المشاكل.

ثالثاً: من حيث العلاقة بين الرئيس و المرؤوس

إذا كان أمام الإدارة التقليدية ينظر الموظفون إلى رؤسائهم بنظرة الحاكم بأمره أو رجل الشرطة بينما في حالة إدارة الجودة الشاملة ينظر الموظفون إلى رؤسائهم على أنهم مدرسون يسهلون لهم الأمور و ينظرون إلى المدير على أنّه قائد لهم و تقوم العلاقات بينهم على الاعتماد المتبادل و الثقة و الالتزام من الجانبين عكس الأسلوب التقليدي في الإدارة حيث تتصف العلاقات بين الطرفين بصفات التوكيل و الحقوق و السيطرة.

رابعاً: من حيث الجهود

في الإدارة التقليدية يكون التركيز على الجهود الفردية و التنافس بين الأفراد، أمّا في حالة الإدارة على أساس الجودة الشاملة فيكون التركيز على الجهود الجماعية و سيادة روح الفريق.

خامسا: من حيث اتخاذ القرارات

في ظلّ الإدارة التقليدية تتخذ القرارات على أساس الأحاسيس بعكس إدارة الجودة الشاملة تتخذ القرارات على أساس الحقائق و النظم و الدراسات.

سادسا: من حيث الجودة

في ظل الإدارة التقليدية يتم تحديد درجة الجودة المطلوبة و ما إذا كان قد تم تحقيقها أم لا؛ أما في حالة إدارة الجودة الشاملة تطلب المنظمة من العملاء توصيف الجودة المطلوبة كما تعمل على تطوير أساليب قياس درجة تحقيق هذه الجودة بالنظر إلى تحقيق آمال و رغبات و توقعات المكلفين بالضريبة و المحاسبين.

و يجب على إدارة الجودة الشاملة للإدارة الضريبية أن تتضمن نظاماً معلوماتية تتحدّد من خلال البيانات و المعلومات و المعرفة.

فالبيانات، يقصد بها الحقائق الأولية غير المرتبة و التي يتم تجميعها مثل عدد الموظفين؛ عدد ساعات العمل؛ عدد المكلفين بالضريبة؛ عدد ملفات الفحص و الفرض و رد الضريبة... إلخ.

أمّا المعلومات: فيقصد بها المخرجات أو النتيجة المتحصل عليها من معالجة البيانات في صورة تقارير و خلاصات أو نتائج أو أي شيء آخر يحقق أفضل استفادة ممكنة من البيانات بالنسبة للمستخدم أو المستفيد منها.

على أن تشمل هذه المعلومات الخصائص التالية:

- أن تكون كاملة و غير منقوصة متلائمة مع حاجة من يستخدمها.
- أن تكون المعلومة حديثة و تتعلق بالهدف المرجو.
- أن تكون المعلومة مرنة بما فيه كافية، لاستخدامها في أغراض متعددة و من عدة أشخاص لا تقتصر على غرض أو هدف واحد و لا يُقتصر العمل بها من شخص واحد.

- أن تتصف المعلومات بالوضوح و الدقة و أن تكون متوفرة في الوقت المناسب لاستعمالها.
- سهولة تبادل المعلومات بين الإدارات أو المصالح عن طريق الوسائل أو الوسائط الملائمة كالتقارير؛ اللجان؛ المذكرات؛ المؤتمرات... إلخ و هذا التبادل يمكن أن تؤديه أجهزة الحاسب الآلي عبر شبكات الربط بين الإدارات المختلفة بسرعة فائقة.

إذن من خلال ما سبق يمكن القول أن وصول الإدارة الضريبية إلى الكفاءة و الفعالية المطلوبتين لن يتحقق إلا بتطبيقها لإدارة الجودة الشاملة؛ إذ أنها تسمح بتحقيق مكاسب خاصة بإرضاء المكلفين بالضريبة، و خلق الرضا الوظيفي بين موظفي إدارة الضرائب و تنمية الموارد البشرية مما ينعكس إيجاباً على دور الإدارة الضريبية في الحفاظ على الحصيلة الضريبية الضرورية لأداء الدولة لوظائفها من خلال تخفيض التكاليف.

غير أنه لتطبيق هذا النظام أي نظام الإيزو على إدارة ضريبية تتمتع بجودة شاملة؛ لا بد من توفير هيكل أو نظام رسمي للجودة بتطبيق مواصفات الإيزو 9000 لخلق الاستقرار في بيئتها الداخلية و للتحقيق جودة ثابتة لخدماتها و من ثم استخدام المواصفة الإيزو 9001 كأداة للوصول إلى إدارة الجودة الشاملة من خلال توفير بيئة عمل مهيكلتة تنسق عمليات التحسين و تكملها، و بالتالي وضع نظام الجودة في محله الصحيح و يسهل من تطبيق إدارة الجودة الشاملة¹.

إنّ التجارب الدولية في مجال الجودة متعددة و متنوعة و مرتبطة بالأهداف المرسومة و بالوسائل الممكنة تسخيرها؛ و يبدأ إرساء نظام الجودة عادة بتشخيص مواطن القوة و مواطن الضعف في كل هيكل، ثم تحديد الأهداف المراد تحقيقها؛ و لن يتحقق ذلك إلاّ بالاعتماد على مرجعية تحدد الشروط التي يجب توفيرها من قبل الهيكل لتحقيق الجودة و تتمثل هذه المرجعيات فيما يلي:

- مواصفات عالمية ملائمة لجميع القطاعات و الهياكل بمختلف أصنافها كما هو الحال بالنسبة إلى الإيزو 9001، إلاّ أنّ الإدارات التي تبنت هذه المقاربات هي في الغالب هياكل متطورة من حيث التنظيم و ذات استقلالية مالية أو هياكل تسدي خدمات شبابيك قابلة للقياس.

¹ - انظر: محمد عبد الوهاب العزاوي؛ إدارة الجودة الشاملة، عمّان، 2004-2005. مقال إلكتروني منشور على الموقع:

[HTTP://www.shatharat.net](http://www.shatharat.net)

إنَّ حصول هيكل ما على شهادة المطابقة إيزو 9001 يتطلب تسخير وسائل هامة سواء فيما يتعلّق بالموارد البشرية المسخرة لخدمة الهيكل أو الوقت الذي يستغرقه تطبيق النظام إضافة إلى الموارد المالية؛ و قد كان هذا التعقيد سبباً نسبياً في عزوف عدد من الإدارات العمومية في العالم عن اعتماده؛ و بينت التجارب على الصعيد الدولي أنّ هذا النظام لا يتلائم مع خصوصيات المصالح الإدارية العمومية.

- كما قد تكون هذه المرجعيات عبارة عن مقاييس يضعها بلد معين مستهدفاً جانباً محدداً للجودة في الإدارة، و في هذه الحالة تصاغ المرجعية المعتمدة خصيصاً لمعالجة إشكالية محددة و بلوغ أهداف ذات أولوية دون أهداف أخرى، و هو ما حصل بالنسبة لميثاق "ماريان"¹ في فرنسا الذي كان الهدف منه كيفية تحسين الاستقبال بالمصالح العمومية؛ و قد التزمت 1650 مصلحة عمومية فرنسية منذ جانفي 2005 باحترام هذا الميثاق إلاّ أنّه لم يتم الاعتراف به دولياً و بقي محصور العمل به في فرنسا فقط.

- و قد تكون هذه المرجعيات عبارة عن معايير دولية خاصة بالمصالح العمومية؛ مثلما هو الحال بالنسبة للمقاربة التي انتهجها المعهد الأوروبي للإدارات العمومية (EIPA)² الذي بادر بوضع إطار مرجعي للجودة يعرف بالإطار المشترك للتقييم بالمصالح العمومية (CAF)³ و الذي بواسطته يقاس مستوى الجودة الذي بلغته المصالح العمومية؛ و تمتاز هذه المقاربة بكونها ملائمة لخصوصيات الإدارات العمومية؛ كما تم تطويرها من قبل هيكل أوروبي مكلف بتحسين أداء الإدارة العمومية؛ مما أكسبها شهرة عالمية تسمح لها باكتساب اعتراف دولي.

- يعتبر الإطار المشترك للتقييم بالإدارة العمومية أداة للتصرف حسب الجودة الشاملة؛ محتوي من نموذج الامتياز الذي ابتكرته المؤسسة الأوروبية للتصرف حسب الجودة (EFQM)⁴ و كذا نموذج جامعة العلوم الإدارية "سبير" (Speyer) بألمانيا.

و يتميز هذا النظام بإرساء تقييم دوري مشترك بين المصالح الداخلية للهيكل و مكاتب خارجية؛ و يقيم من زوايا مختلفة بالاعتماد على مقارنة شاملة و مترابطة العناصر لتحليل نتائج الأداء.

¹ - Lancement national de la charte Marianne : Pour un meilleur accueil dans les services de l'état. Janvier 2005

www.minefi.gouv.fr

² EIPA : European Institute of Public Administration.

³ CAF : Common Assessment Frame work.

⁴ EFQM : European Foundation of Quality Management.

إذن فكرة الإطار المشترك تقوم على بلوغ الامتياز فيما يخص النتائج النهائية للأداء، و تحقيق رضا المواطن (المكلفين بالضريبة) و ضمان انخراط الأعوان؛ و تبنيهم للمشروع الذي يتم عن طريق القيادات العليا داخل الإدارة؛ التي تسعى إلى إرساء آليات للتقييم الذاتي و منه وضع الاستراتيجيات الملائمة.

و التخطيط الجيد؛ و تحفيز الموارد البشرية؛ و إقامة الشراكات و كذا التصرف في الموارد المتاحة و اختيار المناهج السليمة.

هذه المرجعية هي ثمرة تعاون بين وزراء بلدان الاتحاد الأوروبي المكلفين بالإدارة العمومية؛ و قد تم عرضها لأول مرة خلال المؤتمر الأوروبي الأول للجودة في المصالح العمومية الذي أقيم بمدينة لشبونة البرتغالية؛ في ماي 2000؛ و نشرت أول صيغة سنة 2002 خلال المؤتمر الأوروبي الثاني للجودة بمدينة كوبنهاغن الدنماركية.

و لقد انخرطت جميع دول الاتحاد الأوروبي في إطار التقييم المشترك للمصالح العمومية و اعتمدت أكثر من 1000 إدارة عمومية أوروبية تنتمي إلى قطاعات مختلفة؛ مع زيادة و توسيع التطبيق ليلبغ 2000 منخرط سنة 2010.

و نشير أنه بالرغم من حداثة هذه المرجعية إلا أنها أثارت اهتمام دول الاتحاد الأوروبي و كذا دول أخرى مثل كوريا الجنوبية؛ البرازيل؛ ناميبيا؛ لبنان؛ الصين و التي أطلقت أول تجربة نموذجية في أواخر سنة 2003 حيث تتولى المدرسة الوطنية للإدارة في الصين تنسيق هذا البرنامج الذي شمل في البداية خدمات الوكالة الصينية للشراء العمومي و إدارة مقاطعة "كازيمان" ثم شمل هياكل أخرى تعمل بالأخص في مجالات التصرف بالإدارات المحلية و قطاعات الفلاحة و البنى التحتية.

الفرع الثاني: تحسين المعاملة في المنازعة الضريبية

تتعدد الأسباب و تنوع لقيام النزاع الجبائي الأمر الذي يؤدي بالتأكيد إلى تنوع المنازعة الجبائية، و ذلك حسب الموضوع الذي تطبق عليه، فقد تأخذ شكل نزاع حول جباية الضريبة و هي ما تسمى بمنازعات التحصيل، و قد تدور حول وعاء الضريبة و تسمى بمنازعات الوعاء؛ و كل هذا أو ذاك قد يكون نتيجة الخطأ في تطبيق القوانين الضريبية أو الخطأ في تفسيرها، أو نتيجة لتضارب قرارات الإدارة الضريبية، و على هذا الأساس فقد رسم المشرع الجزائري طريقتين لحل المنازعة الجبائية، تتمثل أولى الطرق في لجان الطعن¹ و هي لجان إدارية ذات تشكيل خاص تنظر في المنازعات الضريبية؛ لها أهمية خاصة في هذه المنازعة إذ أنها تتمكن من حلها دون اللجوء إلى القضاء و في ذلك اختصار للوقت و الجهد و تحسين المعاملة، و يدخل ضمن هذه المعاملة النظر فوراً في الطعون المقدمة أمامها و سرعة البث فيه مع تبسيط إجراءاتها في حل المنازعات المطروحة أمامها من أجل تسيير عمل المكلف بالضريبة إعطائه الضمان و الثقة و أن حقوقه مصانة كما يلزم لهذه اللجان بأن تبث في طعون المكلف بالضريبة في آجال و مدة قصيرة ضماناً لحقوقه.

و إنَّ اللجوء إلى هذه اللجان الإدارية لحل المنازعة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب من الإجراءات الإجبارية قبل اللجوء إلى القضاء و هذا محاولة من الإدارة الحديثة لفتح طرق الشفافية و تكريس مبدأ العدالة².

أما الطريق الثاني في المنازعة الضريبية فهو اللجوء إلى القضاء أو ما يسمى بالمنازعة القضائية و هي وسيلة مفتوحة سواء للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب³ و اللجوء إليها يكون غالباً بعد صدور قرار لجنة الطعن.

و الواقع أن اللجوء إلى القضاء قد يؤدي إلى إطالة مدة المنازعات لكثرة الإجراءات و كثرة القضايا المتداولة مما يتعين معه تدارك الأمر و حل المنازعات الجبائية أمام لجان الطعن دون اللجوء إلى

¹ تتمثل هذه اللجان في: اللجنة الولائية للطعن، اللجنة الدائرة، اللجنة المركزية، لجنة المصالحة.

- عمار معاشو، عزاوي عبد الرحمن، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، دون طبعة، 1999، تيزي وزو، ص32.

² -انظر: قطار رباح، النزاع الجبائي، نشرة القضاة، وزارة العدل، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، العدد 53، 1998، ص27.

³ -انظر: عمار معاشو، عزاوي عبد الرحمن، المرجع السابق، ص56.

القضاء، و على كل فإن هناك ثلاث طرق تؤدي إلى تحسين المعاملة في المنازعة الضريبية و هي متعلقة بمراحل الفحص الضريبي إما قبل الفحص أو أثناءه، أو بعد الفحص الضريبي.

أ- قبل الفحص الضريبي:

و في هذه الحالة يمكن أن يمنح المكلف بالضريبة بعض الضمانات القانونية التي تتيح له تسوية و تنظيم وضعيته الجبائية قبل استخدامه لأي إجراء مخالف للإجراءات التي تضمن له الحد الأقصى من الضمانات، و ذلك بإعلام المكلف بالضريبة بكل الإجراءات التي يمكن أن تتخذ في حقه عند الفحص الضريبي حتى يستعد للرد على أي استفسار تطالب به الإدارة.

ب- أثناء الفحص الضريبي:

و هنا يجب على كل طرف أن يعرف حقوقه و التزاماته حتى يكون الحوار بينهما منظماً، و ذلك بتقديم كل التسهيلات أثناء الفحص و المناقشة و الحوار مع الموظف المختص و إعطاء الفرصة للمكلف بالضريبة لتقديم كل المستندات و البيانات التي تدعم وجهة نظره مع الالتزام الملقى على عاتقه.

ج- بعد الفحص الضريبي:

لابد من استخدام جميع الطرق بالتفاهم و الاتفاق تجنباً للمنازعة القضائية و مثال ذلك إمكانية تصحيح الإدارة للخطأ في ربط الضريبة.
و في حال أنه لم يتم أي اتفاق بينهما لكل منهما الحق في اللجوء إلى القضاء لفض النزاع و تحسين المعاملة في هذا المجال لا تتحقق إلا بعد تحقق الإجراءات التالية:

◆ مساواة المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب في كل حقوق التقاضي أمام قاضي الضريبة، مع منح المكلف كل حقوق الدفاع.

♦ ضرورة تبسيط إجراءات التقاضي في مجال الضريبة لمرونتها و ذلك عن طريق إجراءات مبسطة و غير معقدة.

♦ عدم تماطل إدارة الضرائب أمام القضاء في تقديم أي مستند أو بيانات تراها المحكمة ضرورية للفصل في النزاع.

♦ ضرورة توافق العقوبات و الجزاءات مع خطورة الجريمة المرتكبة مثلاً إذا تعلق الأمر بالغش الضريبي أو التهرب الضريبي ينبغي أن تكون العقوبة وفقاً لأحوال و ملابسات الفعل المرتكب.

و حتى يتحقق مبدأ تحسين المعاملة في المنازعة الجبائية حرصت جلّ التشريعات و منها التشريع الجبائي الجزائري على ضرورة التصريح في الفصل في المنازعات الضريبية أي أن تتسم إجراءات رفع الدعوى الضريبية بسرعة الفصل فيها لتقصير أمدّ النزاع بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية رعاية لمصلحة الخزينة العمومية من جهته و استقرار الأوضاع الاقتصادية من جهة أخرى و كذا التسريع في عملية الفصل في المنازعة الجبائية سيؤدي حتماً إلى وضع الإدارة الجبائية على جادة القانون الضريبي دون تجاوز لذلك و هذا ما يكرس حماية للمكلف بالضريبة من جهة، و تعزيز مبدأ الثقة لديه و اطمئنانه على حقوقه.

فطول مدة النظر في الدعوى الجبائية يعتبر عقوبة في حق المكلفين بالضريبة الأوفياء في أدائهم الضريبي، لأنّ الآجال الطويلة الأمد هي مضيعة لوقتهم و إضافة مصاريف جديدة عليهم مما قد يستميلهم عن إخلاصهم في صدق إقراراتهم الضريبية و بالتالي احترافهم التهرب الضريبي.

غير أنّه لا يوجد أيّ نصّ قانوني يلزم المحاكم المختصة بضرورة الفصل في الدعوى في زمن معيّن و يرى البعض أنّه يجب على المحاكم أن تفصل في النزاع خلال أسبوعين على الأكثر¹ و على هذا فمن الأفضل أن تكون هناك محكمة ضرائب مختصة للفصل في المنازعات الضريبية فقط، على أن تكون هذه الأخيرة مهياًة و مجهزة بأحدث الأجهزة الإلكترونية الحديثة كأجهزة الحاسب الآلي؛ حتى يتسنى عرض الأقراص المضغوطة الخاصة بحسابات و مستندات المكلف بالضريبة، أثناء الفصل في الدعوى؛ و خاصة

¹ - أنظر: نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص288.

بعد أن بدأ العمل بالتوقيع الإلكتروني في ظلّ الحكومة الإلكترونية و اعتماد مخرجات الحاسب الإلكتروني في معظم التعاملات أمام أجهزة الدولة.

و لقيام هذه المحاكم لا بد من وجود كوادر فنية مدربة داخلها و على الأخص القضاة المعنيين بالفصل فيها؛ إذ لا بد أن يكون للقاضي دراسة متخصصة في مجال الضرائب و على درجة علمية ذات مستوى أعلى نظراً لحساسية هذا المنصب و لا بد للقاضي التأكد من أنّه تم إعلام المكلف بالضريبة و إعلانه بالإجراءات الصحيحة اللازمة لرفع الدعوى في خلال المدة القانونية ضماناً لحقوقه و التوضيح صراحة على أدلة الإثبات و على من يقع عبء إثباتها؛ كما يجوز للقاضي إجراء أيّ تحقيق آخر يجده ضرورياً و في مصلحة المكلف بالضريبة ما دام أنّه هيئة محايدة؛ و قد جاء في إحدى تعليقات قضاة المحكمة العليا ما يلي: "من مميزات المنازعة الإدارية أنّ الإجراءات فيها طابع تحقيقي و مكتوب يلعب فيها القاضي و المستشار المقرر على الخصوص الدور الذي يلعبه قاضي التحقيق في الدعوى الجزائية فلا يكتفي بما يقدّمه الأطراف كما هو الحال بالنسبة للقاضي المدني مثلاً؛ بل يجب عليه أن يوجه الأطراف و أن يأمر بأيّ إجراء يراه ضروري تلقائياً لأنه يلعب دوراً إيجابياً و يتحكم في إدارة النزاع؛ و يهيئ الملف ليكون جاهزاً للفصل فيه طبقاً للقانون كما يفعل قاضي التحقيق لجمع بدائل لإثبات التهمة أو نفيها".

و بهذا يفصل القاضي في النزاع المطروح أمامه متمتعاً بصلاحيات واسعة في حدود القانون بما يسمح له من إلغاء الضريبة المفروضة بدون وجه حق أو تعديلها و بالتالي ضمان حقوق المكلف بالضريبة.

غير أنّ الجدير بالذكر فإن الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية الفاصلة في المنازعة الضريبية قابلة للطعن فيها بالاستئناف ممن له مصلحة في ذلك و بالأخص الإدارة الضريبية في حال ما إذا كان الحكم لصالح المكلف بالضريبة.

و للإشارة فإن المحاكم الإدارية و القاضي الإداري و إن كان يتمتع بالصلاحيات الواسعة في حدود القانون للفصل في المنازعة إلاّ أنّه يبقى الضغط على هذه المحاكم بالنظر إلى حجم القضايا المطروحة أمامها ممّا يعكس سلباً على المكلف بالضريبة بالتماطل للفصل في النزاع القائم بينه و بين

الإدارة الضريبية. على خلاف بعض التشريعات مثل التشريع الأمريكي الذي خصص ثلاث محاكم تختص كل واحدة بالنظر في نزاع جبائي محدّد لها قانوناً كما يلي:

- المحاكم الضريبية: و تختص بنظر مشروعية التعديل الذي أجرته الإدارة الضريبية في الفرض الضريبي نتيجة فحصها للإقرار و تتشكل من قاضي فرد و هي ذات اختصاص محدّد و تتبع أمامها الإجراءات المقررة أمام المحاكم المدنية و لا تندرج ضمن محاكم النظام القضائي الفدرالي و إنّما تعتبر فرعاً من السلطة التنفيذية و لكنها مستقلة عن الإدارة الضريبية كما تنظر في الإخطارات القانونية التي ترد بأقل مما يجب على المكلف بالضريبة في أدائها؛ و يسمح في ظل هذه المحاكم للمكلف بالضريبة أن يترافع فيها بنفسه. و أحكامها نهائية ما لم يطعن فيها بالاستئناف خلال ثلاثة أشهر الموالية لصدور الحكم.

- المحاكم الإقليمية أو محاكم المقاطعات: تختص بنظر الدعاوي التي يرفعها المكلف بالضريبة لاسترداد الضرائب التي أداها بدون وجه حق؛ تتكون من قاض فرد و يتبع أمامها نظام المسجلين بالنسبة للمسائل المتعلقة بالواقع؛ إذ يعتبر المحلفين أكثر تفهماً للمشاكل التي يتعرض لها المكلفين بالضريبة و في ذلك أكثر ضماناً لهم أثناء سير المنازعة الجبائية.

- محكمة المطالبات: و هي تنظر في الطلبات المقدمة ضدّ حكومة الولايات المتحدة الأمريكية تتشكل من ثلاثة أعضاء؛ تختص بالنظر في الدعاوي التي يرفعها المكلف لاسترداد ما سبق أن سدده من الضرائب بدون وجه حق وفقاً لما هو مقرر من اختصاص المحاكم الإقليمية و لا يتبع أمامها نظام المحلفين¹.

هذا و يكون القاضي في جميع الحالات ملزماً بمواكبة التطور الضريبي خاصة و أن أحكام الضريبة تخضع للتغير و التجديد كل سنة. في إطار قوانين المالية الملغية أو المعدلة أو المتتممة و في إطار مبدأ تسيير المنازعة الضريبية مما يجعل القاضي مضطراً إلى الإطلاع على أي قانون مالي للوقوف على مستجدات أحكام الضريبة؛ مما يجعله في وضعية تسمح له بالتحلي بالجرأة الكافية لتحدي هيمنة الإدارة الضريبية

¹ -أنظر: نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص280.
- رمضان صديق، المرجع السابق، ص109.

بكلّ جدية و فعالية؛ و لن يتحقق ذلك الا من خلال تحقيق الشكليات في المنازعات الجبائية تحسناً لوضعية المعاملة الجبائية للمكلف بالضريبة أثناء المنازعة.

فيجب أن تركز الحماية القضائية له أولاً على مستوى تطبيق القواعد الشكلية المتعلقة بالطعن القضائي لدعم مبدأ الطعن الأصلح للمتكلف بالضريبة على غرار مبدأ القانون الأصلح للمتهم المقرر في مجال تنازع القوانين الجبائية حتى لا يستبعد المكلف بالضريبة عن مجال القضاء كجهة محايدة؛ إذا ما أغفل بعض الشكليات التي لا تؤثر في جوهر النزاع و لا تؤثر أو تضيي أيّ لبس أو غموض للوصول إلى إحقاق الحق الضريبي سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة أو حتى الإدارة الضريبية ذاتها.

إذا أنه و في ذات السياق فقد ذهب مجلس الدولة الفرنسي¹ إلى رفض الإخضاع لشكليات تعرقل من حقوق المكلف بالضريبة؛ أو حتى عمل الإدارة الضريبية عن طريق الإلغاء؛ ذلك أن مجلس الدولة الفرنسي فرق بين الشكليات الأساسية و الشكليات غير الأساسية؛ و من هذا المنظور فإن الإلغاء لا يطال إلا الشكليات الأساسية المقررة بقوة القانون أو التنظيمات أو المبادئ العامة للقانون.

فالمكلف بالضريبة يجب أن تتوفر لديه الوسيلة التي يعتمد عليها لتأييد أحقيته في المجال الضريبي، مما يتعين على القاضي قبول دعواه في حالات كثيرة دونما ضرورة للتمسك الجامد بقاعدة الشكلية.

إذن من خلال هذا كله لابد من تحسين معاملة المكلف بالضريبة خلال المنازعة الجبائية؛ ذلك أنه و على الرغم من أهمية الضمانات القضائية التي يتمتع بها أيّ مواطن في مواجهة خصمه في كافة المجالات باعتبارها من الحقوق الأساسية لأي فرد؛ فإن أهمية الضمانات القضائية في نطاق الضرائب أشدّ لسببين رئيسيين هما:

1- أن توقيع الجزاء الضريبي كأصل عام من صميم عمل القاضي إلا أن المشرع الضريبي قد حوّل الإدارة الضريبية توقيعاً دون مشاركة أو حتى استشارة جهة قضائية معينة قبل توقيعه.

2- وجود مبدأ السلطة التقديرية الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في ظلّ عدم تقنين بعض الإجراءات و هو ما يفتح الباب واسعاً للتحكم و التعسف؛ لذا كان من الواجب إيجاد مجموعة من الضمانات المختلفة توازن السلطة التقديرية الواسعة للإدارة الضريبية و التي هي

¹ <http://www.blog.saeed.com/2011/04/adjudication-of-tax-disputes>

مصدر تهديد للمكلف بالضريبة لتنازل من حقوقه الأساسية و لن يتأتى ذلك في خلال مرحلة التزاع القضائي إلا بتحسين طريقة التعامل مع المكلفين بالضريبة و ضمان حقوقه خلال هذه الفترة؛ بما يسمح من تقييد سلطات الإدارة الجبائية.

الباب الأول :

الضمانات المعتمدة بمناسبة التحقيق الجنائي

الباب الأول: الضمانات المعتمدة بمناسبة التحقيق الجبائي:

مما لا شك فيه أن الإدارة الجبائية تملك بمقتضى القانون سلطة مطلقة في إجراء الرقابة في مواجهة المكلفين بالضريبة و تظهر أهمية هذه الرقابة من خلال النظم الجبائية المتبعة من قبل المشرع، و الذي غالباً ما يعتمد على تصريحات المكلفين بالضريبة لتأسيسها، لذا وجد جهاز الرقابة الجبائية¹ للموازنة بين ما يقدمه المكلف بالضريبة من تصريحات المفترض فيها الصحة و بين حق الدولة في مواجهتهم.

و تختلف إجراءات الرقابة الجبائية حسب نوع الضريبة، إذا ما كانت هذه الأخيرة ضريبة على الدخل أم ضريبة على أرباح الشركات، و هذا نسبة إلى النظام المعتمد إن كان جزافياً أو نظاماً حقيقياً.

و منح المشرع من خلال هذه الاداة لإدارة الضرائب وسائل قانونية لتمكنها من متابعة المكلف بالضريبة للحدّ و التقليل من التملص من دفع الضريبة المستحقة².

و من أهم الوسائل المتاحة في إطار الرقابة الجبائية وسيلتين هامتين هما الرقابة الداخلية و الرقابة الخارجية.

و الرقابة الداخلية؛ تتم داخل مكاتب مفتشية الضرائب المكلفة بالوعاء الضريبي إذ يجوز للمفتش طلب معلومات و توضيحات من المكلف بالضريبة لتكملة الرقابة السطحية للملف الجبائي.

أما الرقابة الخارجية و هي أهم أنواع الرقابة تمارس من قبل أعوان المديرية الفرعية لإدارة الضرائب المكلفة بالرقابة الجبائية و هي ما تسمى بالتحقيق الجبائي بما تحمله هذه الكلمة من معنى إذ يتنوع حسب طبيعته إلى تحقيق في المحاسبات المنصب على الأشخاص الملزمين بمسك محاسبات طبقاً لقانون الإجراءات الجبائية و أحكام القانون التجاري، و كذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يهتم بالضريبة على الدخل فقط.

¹ -أنظر: محمد حمو، منور أوسريير، المرجع السابق، ص200.

² -أنظر: عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، 2009، ، الجزائر، ص11.

غير أن المشرع و في مقابل ذلك أي مقابل السلطة المطلقة المخولة لإدارة الضرائب في رقابة الأشخاص المكلفين بالضريبة اعترف بمجموعة من الضمانات تمنح لهذا المكلف بالضريبة حماية له من تعسف الإدارة في استعمالها لحقها القانوني.

و على هذا الأساس فإننا سنتناول في هذا الباب التطرق إلى ماهية التحقيق الجبائي كوسيلة معتمدة من طرف الإدارة الجبائية لرقابة الأشخاص الخاضعين للضريبة و الضمانات الممنوحة قبل إجراء التحقيق و المعتمدة أثناءه.

الفصل الأول

ماهية التحقيق الجنائي

يتنوع التحقيق الجبائي عند تطبيقه من قبل الإدارة الجبائية بحسب الهدف المرجو منه، و بحسب طبيعة الشخص المكلف بالضريبة، و كذا نوع الضريبة الواجب تحصيلها.

فإذا كانت الإدارة الضريبية تهدف إلى التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة أو أنّ التحقيق يمس بوضعية الشخص الطبيعي أو ينصب على كل الضرائب فإنّ التحقيق المحاسبي هو الأنسب في هذه الحالة، أمّا إذا كانت الإدارة تهدف من خلال رقابتها دخل المكلف بالضريبة أو أنّ التحقيق يمس بوضعية الشخص المعنوي أو ينصب على الضريبة على الدخل الإجمالي فإنّ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية هو الأصح.

فالتحقيق الجبائي هو الاداة القانونية يتعين على السلطة المختصة الوقوف على الأخطاء و تقويمها، و بما أنّ إدارة الضرائب هي إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقيق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية و تصحيح الأخطاء الملاحظة¹. و على ذلك فهو مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقيق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة محاولة منها اكتشاف التدليس أو التملص أو التهرب الضريبي.

و بالتالي فالرقابة تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تسمح لها بالتأكد من صدق التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتكبة بالإطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية.

و قد عرفها فايول: "بأنها التحقق ممّا إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها"².

¹ - أنظر: محمد حمو، منور أوسرير، المرجع السابق، ص 201.

- محمد براق، ماهية المراجعة الجبائية و مهمتها، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية الاقتصادية و السياسية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، الجزائر، عدد 03، 2007، ص 260.

² - أنظر: etudiantdz.net/VP

كما عرفها حمدي سليمان، سبيحات القبيلات على أنها: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة، لتبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها فهي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء و تقويمها"¹.

كما عرفها Claude Laurant: "هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم و تسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة"². أما Philippe Ecoline فيعرفها بقوله: "إن التحقيق في الوضعية الجبائية العامة هو مجموعة عمليات المراقبة التي تهدف إلى وجود تناسق بين المداخل المصرح بها من جهة و من جهة أخرى الذمة المالية من مختلف ممتلكات المكلف"³.

كما عرفها عبد المنعم فوزي على أنها: "فحص لتصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"⁴. و هناك من الباحثين و المختصين يعتبرون الرقابة الجبائية هي مرادف لمصطلح المراجعة الجبائية و يعرفونها على أنها: "عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي، أو تقييم و الهدف منه هو تشخيص جبائي للمؤسسة"⁵.

كما يعرفها آخرون بأنها: "الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض احترام القوانين الجبائية، من جهة و بغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، و ذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية"⁶. و بناء عليه فإن التحقيق الجبائي يصنف إلى الانواع التالية:

¹ أنظر: حمدي سليمان، سبيحات القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية و تطبيقية، مكتبة دار الثقافة، دط.الأردن، 1998، ص13.

² -أنظر: أ. عياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحركة أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحركية العالمية"، أكتوبر 2009، ص02.

³ -أنظر: أ. عياشي عجلان، المرجع السابق، ص02.

⁴ -أنظر: د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسات المالية، الطبعة 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2008، ص223.

⁵ -أنظر: أ. خلاصي رضا، المرجع السابق، ص20.

⁶ - أنظر: ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر - الملتقى العلمي الدولي، الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، أكتوبر 2009، سطيف، ص05.

التحقيق المحاسبي و الذي يمكن أن يكون مرتكزا على مجمل الضرائب و الرسوم أو منطوية على ضريبة أو رسم معين؛ إلى جانب هذا النوع من التحقيق المحاسبي هناك نوع آخر يدعى بالتحقيق المصوّب و الذي تم استحداثه بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008¹ و ذلك بموجب المادة 22 منه و التي قضت صراحة أنه تنشأ المادة 20 مكرر ضمن قانون الإجراءات الجبائية في جزئه الثاني؛ الباب الأول، القسم الثاني من الفرع الثاني.

و قد عرفه المشرّع الجزائري على أنه: تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة؛ أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية².

و يخضع التحقيق المصوّب في المحاسبة إلى نفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي³.

أما النوع الثالث من التحقيق الجبائي فهو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية و الذي يرمي إلى تأكد إدارة الضرائب من مصداقية و صحة التصريح الإجمالي بالمداحيل للمكلفين بالضريبة و هو ما سنتطرق إليه في مبحثين، نخصص المبحث الأول إلى الرقابة في المحاسبات و المبحث الثاني إلى المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

¹ -انظر: أمر رقم 02-08 مؤرخ في 24 جويلية 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج.ر، رقم 42 المؤرخ في 27 جويلية 2008.

² -انظر: المادة 1/20 مكرر في إ ج ج ب.

³ -انظر: المادة 2/20 مكرر في إ ج ج ب.

- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص 96.

المبحث الأول: الرقابة في المحاسبات

التحقيق المحاسبي أو الرقابة في المحاسبات هو "مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة".¹ و يعرفه البعض: "على أنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لحاسبة مؤسسة معينة؛ عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية المادية المتحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها بهدف مراقبة صحة و صدق التصريجات المكتتبه و ضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، إن غاية الرقابة هي ضمان إصدار و إعادة اصدار الضرائب و الرسوم المتملص منها"¹.

و عليه فإن الرقابة في المحاسبات يتحدّد بأربع معايير و هي أن تتم رقابة الوثائق المحاسبية بعين المكان و أن تهدف إلى معرفة صدق التصريجات المكتتبه و العمل على المقارنة بين تصريجات المكلف بالضريبة و محاسبته و من تم قد ينتج عنها فرض ضرائب تكميلية². على أن يقوم بهذه الرقابة كل من أعوان الإدارة الجبائية المنتمين الذين ينتمون إلى مصلحة الأبحاث و المراجعات؛ و أعوان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، و أعوان مفتشية الضرائب الذين يمتلكون على الأقل رتبة مفتش، و ذلك من أجل ضمان رقابة مجمل الضرائب و الرسوم المستحقة على المكلف الخاضع للرقابة³ على أن يمرّ في هذه الرقابة على مرحلتين أساسيتين؛ المرحلة التحضيرية لمراقبة المحاسبات، ثم تليها مرحلة فحص الحاسبة بعين المكان.

و بناءً على ما سبق فإننا نتعرض لهذا المبحث في مطلبين، نتعرض في المطلب الأول إلى المرحلة التحضيرية للرقابة، و المطلب الثاني مرحلة فحص الحاسبة بعين المكان.

¹ -أنظر: أ. ولهي بوعلام، المرجع السابق، ص07.

-François Deruel ;Christian de Lauzainghein ;Lucile De Mellis ;droit fiscal.DALLOZ.12 ème édition.2002 ;P213

- المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

-العبيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008، ص37.

-عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص13.

² -أنظر: سوير نجيب، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة التخرج من المدرسة الوطنية للقضاء، دفعة 2007، ص03.

³ - أنظر المادة 2/20 قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لمراقبة المحاسبة

لا يمكن لمراقبة المحاسبة أن تتم في إطارها القانوني إلا إذا قام المحقق الجبائي في هذه المرحلة ببعض الأعمال التحضيرية و التمهيديّة على مستوى إدارة الضرائب ليتمكن من أخذ صورة شاملة و مستوفية عن المكلف بالضريبة المعني بالرقابة؛ و تحديده للنقاط التي يشملها التحقيق بفحصه للملف الجبائي للمكلف بالضريبة سواء تعلق الأمر بالضرائب أو الرسوم أو رقم الأعمال و الضريبة على الدخل الإجمالي و على الأرباح الصناعية و التجارية، و تأكده أيضاً ما إذا كان ملف المكلف بالضريبة مستوفياً للوثائق الواجب التصريح بها و آجال تقديمها؛ و إنّ عدم التزام المحققين بهذه الإجراءات يجعلها تحت طائلة البطلان¹؛ لذا يستوجب عليهم إتباع الإجراءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي، الأمر الذي أدى بهم إلى تقسيم هذه المرحلة إلى مرحلتين مرحل البرمجة و التحضير ثم تليها مرحلة الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: البرمجة و التحضير لإجراء مراقبة المحاسبة

تقوم هذه المرحلة على مجموعة من الأعمال التمهيديّة على مستوى مصالح الإدارة الجبائية التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل² من أجل أخذ صورة واضحة كاملة و مستوفية عن المكلف بالضريبة و معرفة النقاط التي يهتم بها في عملية التحقيق و من هذه الأعمال التمهيديّة:

- أ) دراسة الملف الجبائي للمكلف بالضريبة.
- ب) دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف بالضريبة.

¹ -أنظر: عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص53.

² - أنظر: المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

-الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص 94.

أ) سحب و فحص الملفات الجبائية:

تقوم هذه العملية بفحص الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة و ما يتعلق بها من رسم على رقم الأعمال و الرسم على النشاط المهني و الأرباح الصناعية و التجارية أو أرباح المهن غير التجارية كما أنها تقوم على فحص الملف الشخصي للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات.

1- عن الضرائب المباشرة:

أول ما يبدئ به المحقق أن يراقب إيداع التصريحات و فحص التصريحات الجبائية السنوية، و إذا ما تم إيداعها متأخراً فعلى المحقق أن يأخذ في الاعتبار ثلاث حالات:

- التصريحات المودعة في الآجال القانونية و بطريقة منتظمة.
- التصريحات المودعة بعد الآجال القانونية و بطريقة غير منتظمة.
- التصريحات التي لم تودع أصلاً.

و هنا يتأكد المحقق من المعلومات بناءً على كشوفات فرض الضريبة الخاضع لها المكلف أو طلب المكلف بالضريبة تقديم نسخ من الإنذارات و الجداول و التأكد أن جميع الضرائب و الرسوم تمت مراقبتها.

إنّ فحص الملفات له من الأهمية البالغة بما يسمح لإدارة الضرائب من معرفة ما يلي:

- الدخل الإجمالي المصرح به مقارنة مع الدخل الصنفي المصرح به من طرف المكلف بالضريبة، كما يسمح من معرفة عناصر نمط المعيشة و مقارنتها مع الدخل المصرح به، و كذا الممتلكات العقارية المكتسبة و القيم المنقولة و مقارنتها مع فوائد القيم المنقولة المصرح بها¹، القروض المبرمة بصفة شخصية و مقارنتها مع الفوائد المسددة و التي تم خصمها من النتائج المحاسبية.
- و من خلال هذه الرقابة للملف الشخصي للمكلف بالضريبة يمكن للمحقق أن يقدر درجة مصداقية التصريحات المكتتية.

¹ -أنظر: عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص56.

- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص94.

- تحصيل الضرائب و التهرب الضريبي و مكافئته.

<http://WWW.demirihcab.l8.com>

- محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجماعية، بن عكنون، ط2، 2005، ص22.

2أ- الرسوم على رقم الأعمال:

في هذا النوع من التحقيق يقوم المحقق بتجميع كشوفات أرقام الأعمال للفترة المحقق فيها في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة و التي تتعلق بتغيرات رقم الأعمال، و الرقم المعفى و الرسم على القيمة المضافة، المسترجع و المستحق، شرط أن يتحقق و يتأكد أن كل الكشوفات الخاصة برقم الأعمال المكتتبة قد تمت معاينتها فعلا، مع القيام بمقارنة مع تلك التي تم التصريح بها و إن كان هناك فرق فيجب إعادة تأسيس رقم الأعمال لكل سنة على حدى.

3أ- الضريبة على الدخل الإجمالي¹:

على المحقق فحص و رقابة الملف الشخصي للضريبة على الدخل إذا كان المكلف بالضريبة مستغل مؤسسة فردية أو الشركاء في شركات و مسيرها. و هذا النوع من الرقابة إجباري إذ يتأكد بأن الملف يحتوي على كل التصريحات السنوية و أنها أودعت في تواريخها القانونية المحددة، ثم ينتقل إلى دراسة هذه التصريحات بالتطرق إلى:

الرسم على القيمة المضافة؛ الرسم على النشاط المهني، الضرائب على أرباح الشركات، الضرائب على الدخل الإجمالي، الدفع الجزائي، ضريبة الدخل الإجمالي على الأجور، دراسة ميزانية المؤسسة المصرح بها من طرف الشركات و ذلك بالتطرق إلى دراسة التصريح الخاص بالقيمة المضافة، و الخاص بالضرائب المباشرة، رقم الأعمال الخاص بالتصدير، أسس الرسم على القيمة المضافة؛ كيفية التسديد أو التقسيط. و هناك على المحقق فحص التصريحات المودعة من طرف أرباب العمل و التي تسمح لهم من اكتشاف المكافآت التي ليست لها الحق في الخصم لكن تم خصمها من الأساس الخاضع للضريبة؛ كما عليه القيام بمقارنة بين الأجور المسددة و المصرح بها سنوياً.

¹ -أنظر: Martin Collet : Procédures fiscales. controles ;contentieux et recouvrement de l'impôt. Presses universitaires de France, 1^{ère} édition, Paris. 2011, P12.

-Jean-Pierre CASIMIR ; les signes extérieurs de revenus, L.G.D.J ; Paris ; 1979 ; P155

ب) دراسة الوثائق¹ التقنية للمكلف بالضريبة:

و هي المرحلة التي ينتقل فيها المحقق من معالجة المعلومات الجبائية المتوفرة لديه عن المكلف بالضريبة إلى فحص² تصريحاته المتواجدة في الدفاتر المحاسبية و وثائق الإثبات المقدمة من طرفه و هي الوثائق المتعلقة بالنشاط المهني قبل البدء في أعمال المراقبة . كنسب الربح و كيفية التصنيع للمنتوج و الآلات المستخدمة فيه، و التكنولوجيا المستخدمة و معدّل ضياع المادة الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج.

و من خلال هذه المرحلة يسمح لإدارة الضرائب ممثلة في محققها إلى التأكد من صحة و ثبوتية التقيدات المحاسبية و كذا مقارنة التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة، و تقيداتهم المحاسبية قصد التأكد من مصداقية و صحة التصريحات.

و على المكلف بالضريبة في خلال هذه المرحلة إعداد و تقديم مجموعة من الكشوفات كوثائق ثبوتية من بينها ما يلي:

- كشف مقارنة بين الميزانيات و تحتوي هذه الوثيقة على مجمل الكتابات المحاسبية المتعلقة بحسابات الميزانية لأربع سنوات غير متقدمة وذلك أنها تسمح بتقدير تغيرات حسابات الميزانية؛ و اختفاء أو ظهور حسابات جديدة في حساب المكلف بالضريبة، تزايد و تطور اهتلاكات حركة القروض الخاصة بالمكلف بالضريبة.

- كشف مقارنة حسابات النتائج: هذا الكشف عبارة عن مجموعة من جداول حسابات النتائج لكل السنوات التي خضعت للرقابة؛ و بناء على هذه الكشوفات يفحص المحقق حسابات النتائج للجداول و التي تسمح له من تقييم تطور رقم الأعمال، القيمة المضافة و الربح الصافي لكل سنة، كما يقارن الأرباح الإجمالية و الصافية للسنوات التي لم تتقدم مع رقم أعمالها. اكتشاف التغيرات غير العادية لبعض بنود التكاليف و المصاريف³.

¹ -أنظر: Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Procédures fiscales. dalloz, 5^{ème} édition, 2009, P168 .

-عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص57.

² - أنظر: هاني محمد حسن شبيطة، المرجع السابق، ص56.

³ -أنظر: عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص88.

- و عند تقديم المكلف بالضريبة للوثائق المحاسبية¹ يجب التأكد من خلالها من دقة النتائج المصرح بها و الموجودة في التصريح، و دراسة مدى ترابط و تجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة.

الملاحظ من خلال هذه العملية أنّها تجري في مقرّ إدارة الضرائب دون الانتقال إلى مقرّ المؤسسة المراد مراقبتها أو الشخص الطبيعي محلّ الرقابة، و تقوم إدارة الضرائب إذن بمجموعة من الأساليب التي تستخدم في فحص الحسابات عن طريق المراجعة بالمقارنة و يتركز على أساس أن هناك علاقة ارتباط بين أرصدة الحسابات؛ حيث تتوقف قيمة أرصدة بعض الحسابات على قيمة أرصدة حسابات أخرى كالعلاقة بين المبيعات و مصاريف البيع و سعر البيع و تكلفة المبيعات.

و من هنا يستطيع العون القائم بعملية دراسة الوثائق أن يجري تحليلاً للبيانات² الخاصة بالمكلف بالضريبة للتأكد من أنّها تعكس العلاقات القائمة بين بعضها البعض، فإذا تبين من خلالها ظهور هذه العلاقات، فإنّها تعكس مدى صحة و سلامة البيانات المقدمة.

و يتم الإعداد لعملية دراسة الوثائق التقنية على أساس قاعدة بيانات يتم إعدادها بواسطة إدارة فرعية مختصة منبثقة عن الإدارة الجبائية؛ وفقاً لبرنامج معيّن إذ تستقى البيانات من المصادر و المستندات و الجهات التالية:

- بيانات الإخطار بمزاولة النشاط الذي يقدمه المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب مباشرة بعد البدء في النشاط المهني.

- بيانات البطاقة الضريبية التي يلزم المكلف بالضريبة باستخراجها.

- الدفاتر و السجلات التي يلتزم المكلف بإمسائها.

- بيانات الإقرارات الضريبية التي يلتزم المكلف بتقديمها.

¹ - تتمثل هذه الوثائق في بطاقة الجرد، بطاقة الإيرادات، بطاقة النفقات، ... الخ.

- خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 58.

² مدونة محمود حمودة، أنواع زيارات الفحص و الخطوات الأساسية للفحص الضريبي،

<http://auditorshassaumahmoud.blogspot.com/2012>

- البيانات المحصل عليها من خلال مناقشة المكلفين بالضريبة.
- نتائج الرقابة الجبائية عن سنوات سبق فحصها.
- و تشمل قاعدة البيانات الشروط التالية:
- وصف تحليلي للمؤسسة من حيث المساحة و عدد المخازن مثلا و كذا الموقع.
- نوع النشاط الرئيسي و الفرعي و السلع التي تنتجها المؤسسة.
- الآلات و المعدات أنواعها، تاريخ شرائها.
- بيان اليد العاملة، عددها و وظائفها.
- الدفاتر و السجلات سواء كانت يدوية أو آلية.
- بيانات و نسب مالية كرقم الأعمال السنوي؛ قيمة الأصول الثانية، قيمة الأصول المتداولة، قيمة التكاليف و المصروفات، نسبة قيمة المواد الخام، نسبة أجور التشغيل، نسبة تكلفة المبيعات...إلخ.
- و تمر عملية فحص الوثائق التقنية بمجموعة من الإجراءات نجملها فيما يلي:
- دراسة البيانات و المعلومات التي تتوفر عليها إدارة الضرائب عن المكلف بالضريبة محلّ الرقابة؛ من خلال قواعد البيانات الثابتة على الحاسب الآلي للتعرف على نشاطه و حجمه و رقم أعماله.

- دراسة الإقرارات المقدمة من قبله و ما يرد عليها من بيانات اثناء تقديمها في مواعيدها ؛ قيمة الضرائب الواجب سدادها؛ و إن تم سدادها في مواعيدها...إلخ.
 - عمل ملخص عن كيفية دراسة الوثائق التقنية لسنوات سابقة و هل انتهت إلى اعتماد دفاتر المكلف بالضريبة أو إهدارها. و أسباب إهدارها.
 - تجميع البيانات على معاملات المكلف بالضريبة مع الغير.
 - التعرف على نوعية السلع المنتجة و كميتها و قيمة أسلوب صناعتها و إنتاجها.
 - دراسة الحسابات الختامية و الميزانية للسنة موضوع الرقابة من واقع الإقرارات الضريبية، و مقارنتها بحسابات السنوات السابقة ثم دراسة هذه المقارنات.
- و للوصول إلى هذه النتائج تتبع في ذلك إدارة الضرائب على مجموعة من الأساليب كما سبق الذكر، فقد تعتمد على أسلوب المقارنات؛ عن طريق مقارنة أرصدة الحسابات الإجمالية الواردة بالقوائم المالية الخاصة بالنسبة لموضوع الفحص أو الرقابة بأرصدة السنة أو السنوات السابقة و ملاحظة أي فروق كبيرة قد تظهر من المقارنة؛ أو مقارنة الأرصدة التفصيلية للإيرادات و المصروفات الشهرية؛ أو مقارنة البيانات المالية بالبيانات غير المالية المتعلقة و الخاصة بها مثل عدد العمال؛ و تكلفتهم المالية.
- و قد يلجأ إلى أسلوب تحليل الاتجاه أي تحليل التغيرات في بند من بنود القوائم المالية خلال فترات محاسبة مختلفة إذ تتم مقارنة أرقام السنة موضوع الفحص بأرقام السنة أو السنوات السابقة.
- و أخيراً أسلوب التحليل المالي، و يتمثل في دراسة القوائم المالية بعد تبويبها التبويب الملائم، و استخدام أساليب فنية إحصائية بقصد تبيان الارتباطات التي تربط بين بنودها و التغيرات التي تطرأ عليها خلال فترة واحدة أو عدة فترات و ينصب أسلوب التحليل المالي على تفسير البيانات المحاسبية و استخدامها في تقييم أعمال المؤسسة.

و إذا ما بقيت بعض النقاط غامضة لديه يستطيع أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف بالضريبة¹، و قد يتخذ هذا الطلب صيغة شفوية أو كتابية، الأمر الذي يسمح بالمساهمة في إرساء الحوار بين طرفي العلاقة الضريبية، و إذا لم يستجيب المكلف بالضريبة فما على إدارة الضرائب إلا إعادة إرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه التوضيحات دون أن تسلط عليه أي عقوبة.

الفرع الثاني: الانطلاق في عملية الرقابة الجبائية

و هي مرحلة التحقيق الفعلي و تتم هذه المرحلة بمقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق طبقاً لنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، لكن ذات المادة تورد استثناءً و ذلك في حالة تقديم طلب مكتوب و مقبول من طرف الإدارة الجبائية أو في حالة القوة القاهرة².

إن هذا النوع من الرقابة يمكن للمحققين³ أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم، و في هذه الحالة يسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة و عددها و طبيعتها. كما لا يمكن إجراء أي مراقبة دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمعني، على أن يكون مرفقاً بميثاق المكلفين بالضريبة الذي يبين حقوق و واجبات المكلف بالضريبة، من مدة التحضير و كذا حق الاستعانة بمستشار من اختياره، على أن يحتوي الإشعار أيضاً على المعلومات المتعلقة بأنواع الضرائب المراد التحقيق فيها و السنوات الخاصة بها و الدفاتر الواجب تحضيرها من طرف المكلف بالضريبة.

و عليه لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق واجبات المكلف بالضريبة.

فالمحقق ملزم بإعلام المكلف المعني بالتحقيق عن بداية التحقيق و التدخل الميداني قبل الشروع الفعلي في التحقيق و يكون ذلك بواسطة رسالة مسجلة أو وصل استلام أو أن يقوم المحقق بتسليم

¹ - أنظر: محمد حمو، منور أوسرير، المرجع السابق، ص 204.

² - أنظر: المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: "... يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجهه كتابياً و تقبله المصلحة، أو في حالة قوة القاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة...".

³ - تسند مهام التحقيق في المحاسبة إلى أعوان لهم رتبة مراقب على الأقل.

-المادة 2/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

الإشعار شخصياً إلى المكلف بالضريبة مع إمضائه على الاستلام، و الهدف من هذا الإشعار، إعطاء فرصة للمكلف بالضريبة ليهيئ نفسه لعملية التحقيق بتحضير وثائقه المحاسبية اللازمة، و قد حدّد المشرع الجزائري مدة معينة كحد أدنى لتحضير المكلف بالضريبة نفسه قدرها بـ 10¹ أيام ابتداءً من استلام هذا الإشعار، و يجب أن يحتوي هذا الإشعار و تحت طائلة البطلان مجموعة من البيانات كالتالي²:

- اسم أو المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة مع العنوان الصحيح.
- تاريخ و ساعة بدء التدخل في عين المكان.
- إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره.
- تحديد مختلف الضرائب و الرسوم المحقق فيها.
- السنوات المعني بها التحقيق و هي السنوات غير المتقدمة.
- العنوان كاملاً و ختم المصلحة التي تباشره، و يجب أن يكون ممضياً من قبل المحقق و رئيس مجموعة التحقيق بذكر أسماءهم و ألقابهم و رتبهم.

و هو ما ذهب إليه المشرع الفرنسي أيضا في نص المادة 47 من كتاب الإجراءات الجبائية، إذ ألزم بتحديد الموضوع العام الذي تتعلق به مراجعة الحسابات.

- تحديد اسم و عنوان المحقق و المفتش العام³.
- كما يجب أن يوضح طابع التصويب في التحقيق؛ و إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها إذا تعلّق الأمر بالتحقيق المصوب.

كما تجدر الإشارة إلى استلام بالإشعار قد يكون من المكلف بالضريبة نفسه إذا تعلّق الأمر بالشخص الطبيعي أن الميسّر أو الممثل القانوني إذا تعلّق الأمر بالشركة أو المؤسسة إذا تعلّق الأمر بالشخص المعنوي، و يعتبر الإشعار قانونياً حتى و لو رفض المكلف بالضريبة استلام الإشعار من قبل موزع البريد، أو غير عنوانه دون إعلام إدارة الضرائب بذلك، لكن إذا سلم الإشعار إلى شخص غير مؤهل قانوناً لينوب عن المكلف بالضريبة، أو رجوع الوصل إلى مصلحة الضرائب نتيجة خطأ في العنوان

¹ - انظر: المادة 4/20 قانون الإجراءات الجبائية. و المادة 20 مكرر/3 ق؛ ج ج ب.

- عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص59.

² - انظر: SERGE LEVET : Le contrôle fiscal, revue du droit, N°30, Janvier 2005, P27.

Ministère du revenu, Impôts des sociétés, vérifications externes, WWW.REV.GOV.ON.COM

³ - انظر: BERNARD, Contrôle fiscal : Les Garanties offertes aux contribuables 2009, OHADATA. WWW.ifcider.org

أو إرساله إلى العنوان القديم مع علم الإدارة بالتغيير في عنوان المكلف بالضريبة، كان هذا الإشعار غير قانوني.

و تجري مرحلة الرقابة الفعلية في عين المكان إلا استثناءً¹ وفقاً لما نص عليه المشرع إذا أباح للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة قصد معاينة العناصر المادية المستعملة من طرف المكلف بالضريبة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية المراقبة المحاسبية.

المطلب الثاني: مرحلة فحص المحاسبة بعين المكان²

هذا النوع من الرقابة يسمى أيضاً الرقابة الخارجية، و هي التي تبدأ مباشرة بعد انقضاء المدة القانونية المحددة بـ 10 أيام من استلام المكلف بالضريبة للإشعار بالتحقيق، و ينتقل المحققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم و نشاطاتهم الميدانية و ذلك في اليوم و الساعة المبينة في الإشعار حيث سيشرع التحقيق في المكان المقرر في عين المكان بقاء المحقق مع المكلف بالضريبة.

و الهدف من هذه الرقابة هو التأكد من صحة و نزاهة الإقرارات المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة و لا يتسنى له ذلك إلا من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية و كذا جميع الوثائق الملحقة؛ و ما يبررها مع محاولة الكشف عن الطرق التدليسية التي قد يلجأ إليها المكلف بالضريبة بغرض مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرض الواقع؛ و تعتبر هذه المرحلة أيضاً أوّل لقاء مع المكلف بالضريبة الذي يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة و هذا اللقاء يسمح أيضاً بمحادثة في غاية الأهمية؛ بما يسمح بإقامة فكرة عن المكلف و إجراء ملاحظات و استنتاجات عنه و ذلك بمعرفة التنظيم العام للمؤسسات و وسائلها، و موضوعها بدقة، و كذا مكائنها في السوق، و شروط استغلالها بما يسمح للمحقق من جمع معلومات و معطيات لإجراء محاسبة دقيقة و صحيحة.

¹ - أنظر: المادة 4/20 قانون الإجراءات الجبائية.

- المادة 20 مكرر/3 ق.ا.ج.ب

² أنظر: Bernard Hatoux, Droits du contribuable, état des lieux et perspectives . economica, Paris, 2002, P12.

- عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص60.

- Jacques Grosclaude .philippe Marchessou ;procédures fiscales ;6 éme édition.DALLOZ.2012.P199.

و على هذا يكون عمل المحقق في رقابته لحسابات المكلف بالضريبة على مرحلتين، الأولى شكلية و الثانية موضوعية.

الفرع الأول: فحص المحاسبة من حيث الشكل

يقوم المحقق بمراقبة الحالة العامة للمحاسبة و ذلك من خلال التأكد من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية و الإجبارية و وثائق الإثبات اللازمة و أن البيانات المسجلة فيها صحيحة من ناحية دقة الحسابات ، ثم يتحقق من تطابق وثائق الإثبات مع ما هو مسجل في سجلات المحاسبة.

و حتى تكون المحاسب صحيحة من الناحية الشكلية يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

أ- أن تكون كاملة و منتظمة.

ب- أن تكون متسلسلة و صحيحة.

ج- أن تكون مقنعة و مبررة.

أ) أن تكون المحاسبة كاملة و منتظمة:

لا تكون المحاسبة كاملة و منتظمة أي مشروعة إلا إذا أمسك المكلف بالضريبة الوثائق الإجبارية المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري و ممسوكة وفق القانون 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975¹ المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة² و القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 و المتعلق بطرق تنفيذه، الملغى بموجب القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، و المرسوم التنفيذي رقم 08/156³ المتضمن تطبيق إجراءات القانون رقم 07/11 فكل محاسبة و جب أن تتوفر على القواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي⁴ و نذكر منها النقاط التالية:

- أن تكون المحاسبة مفصلة لكي تسمح بتسجيل و مراقبة العمليات.

- يجوز مسك المحاسبة بالعملة الصعبة و العملة الوطنية مع احترام طريقة القيد المزدوج.

¹ -انظر: قانون رقم 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975، الملغى بموجب قانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي ج ر رقم 74.

² -- انظر: المخطط المحاسبي الوطني: هو دليل وطني للمحاسبة يهدف أساساً لتوحيد المصطلحات و تقديم قوائم الحسابات و آلية سيرها و طرق التقويم، ثم إعطاء نماذج للوثائق الشاملة مثل قائمة الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول حركة الزمة، ظهر سنة 1973 ليحل محل المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957، و بدأ تطبيقه إجبارياً في المؤسسات الاقتصادية التجارية و الصناعية، بدأ العمل به منذ الفاتح جانفي 1976.

³ -انظر: المرسوم التنفيذي رقم 08/156 الصادر بتاريخ 2008/05/26 المتضمن تطبيق إجراءات القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج.ر. 27، الصادر بتاريخ 2008/05/28.

⁴ -انظر: المواد 9 إلى 11 من ق.ت. خلاصي رضا، المرجع السابق، ص57.

- كل محاسبة مكتوبة لابد من تدعيمها بوثائق إثبات مؤرخة و متضمنة توقيع أو تأشيرة المسؤول عن العملية.
- تسجيل العمليات دون مقاصة.
- مسك الدفاتر دون تزوير و إذا عدّل في التسجيل الأصلي يجب أن يكون واضحاً و مقروءاً.

فالمكلف يجب عليه مسك مجموعة من الدفاتر و وثائق المحاسبة و من أهمها:

① السجلات التجارية: تتمثل السجلات التجارية في نوعين من السجلات وفقاً لأحكام المادة 11 من القانون التجاري¹ و هي دفتر اليومية و دفتر الجرد.

أ) دفتر اليومية: تقيّد فيه جميع العمليات التجارية التي يجريها المكلف بالضريبة و كذا سحباته الشخصية؛ و تسجل هذه العمليات يوماً بيوم و بالتفصيل.

و من شروط الدفتر، الشكلية أن تكون شاملة على تسلسل الصفحات و ختم الصفحة الأولى منها و التأشير على كل صفحة من صفحاته أمّا شروط القيد فيتم القيد بالدفتر بعد تاريخ التسجيل و أن يكون منتظماً².

ب) دفتر الجرد: و يقصد به تفصيل البضاعة الموجودة آخر السنة المالية أو بيان إجمالي عنها إذا كانت تفصيلاتها واردة بدفاتر أو قوائم مستقلة، فهو الدفتر أو السجل الذي تسجل فيه الميزانيات و جدول حسابات النتائج و جرد المخزونات و جرد الاستثمارات و غيرها من العمليات التي تجرى يومياً داخل المؤسسة وفقاً لمعيار المحاسبة الوطنية.

و إلى جانب هذين الدفترين هناك دفاتر أخرى يستند إليها المحقق في عملية التحقيق منها:

- دفتر اليومية المساعدة: و يقيد بها تفصيلات الأنواع المختلفة من العمليات التجارية.

¹ -المادة 11 ق.ب: "تمسك دفتر اليومية و دفتر الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهوامش و ترقيم الصفحات لكل من الدفترين و يوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد".
² - انظر: د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص306.

- دفتر الأستاذ العام: و يستخدم هذا النوع في تصنيف و تبويب العمليات المالية من واقع دفتر اليومية العامة و هو ما يسمى عند البعض بالترحيل من دفتر اليومية العامة إلى دفاتر الأستاذ العامة.

- دفتر الأستاذ المساعدة: و تقيد بها تفصيلات دفتر الأستاذ العام التي تتحدد تبعاً لطبيعة و نوع و حجم و نشاط المؤسسة.

- دفتر الصنف: و يمسك من قبل الأشخاص الخاضعين للضريبة و الذين يقتصر نشاطهم على تجارة الجملة¹.

و من خلال استقراءنا لمفهوم كل دفتر أو سجل يستخلص أن هذه الأخيرة يجب أن تتوفر على مجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية نذكرها فيما يلي:

أولاً: الشروط الشكلية:

- أن تكون الدفاتر و السجلات خالية من أي فراغ أو شطب أو محو أو كتابة في الهوامش أو بين السطور².

- أن ترقم صفحات الدفاتر قبل استعمالها و أن يوقع على كل صفحة مكتب السجل التجاري المختص مع بيان عدد الصفحات.

- أن يتم تقديم دفترى اليومية و الجرد في نهاية السنة المالية إلى الجهة المختصة للتصديق على عدد الصفحات التي استعملت خلال السنة؛ و إذا انتهت الصفحات يجب التأشير عليه بما يفيد انتهاء صفحاته.

- أن تكون الدفاتر منتظمة تسجل فيها العمليات أولاً بأول حسب الترتيب التاريخي لحدوثها.

ثانياً: الشروط الموضوعية³:

¹ -انظر: د. سيد عطيتو محمد، المرجع السابق، ص25.

² - انظر: عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص62.

³ -انظر: إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص310.

- د. سيد عطيتو محمد، المرجع السابق، ص28.

- قد تكون الدفاتر مستوفاة للشروط الشكلية و ينقصها الشروط الموضوعية؛ أي عدم إثبات كافة إيرادات المؤسسة الأمر الذي يؤدي حتما إلى عدم إظهار الأرباح الفعلية بالدفاتر و من مظاهر عدم توفر الشروط الموضوعية؛ تذبذب إجمالي الأرباح أو وجود معاملات تمت معرفتها من مصادر خارجية؛ و وجد أنّها لم تثبتت بدفاتر المؤسسة.

غير أن الملاحظ أنّ جميع التشريعات أخذت بشرط موضوعي وحيد و هو ضرورة أن تكون الدفاتر منتظمة؛ أي أن تظهر المركز المالي الحقيقي للمكلف بالضريبة غير أنّه لم يعرف لنا مفهوم الدفاتر المنتظمة فيرى البعض أنّها الدفاتر التي تحتوي على البيانات الموضوعية و الشكلية التي يتطلبها المشرع و التي يترتب على توافرها إظهار المركز المالي الحقيقي للمكلف بالضريبة¹.

إذن من خلال هذه الشروط يتبين جلياً أنّ أول ما يتأكد منه المحقق أن يراقب في المقام الأوّل حالة السجلات المحاسبية المقدّمة للمراقبة و على وجه الخصوص: تاريخ المصادقة في السجلات اليومية و سجلات الجرد و الكتابات المحاسبية و تاريخ تسجيل القيود المحاسبية المسجلة فيهما. كما عليه التأكيد من المظهر العام للسجلات المسوكة فيما يتعلق إن كان المظهر جديد لسنة قديمة مثلاً.

و على المكلف بالضريبة أن يحتفظ مثلاً و يحافظ على هذه السجلات لمدة 10 سنوات و هناك من يقرن مدة الاحتفاظ بتقادم دين الضريبة². سبق الحديث عن اتجاه الإدارة الضريبية إلى التسيير الإلكتروني و بالتالي فإن المؤسسات أو المكلفين بالضريبة لابد لهم من التوجه نحو هذا النهج و استخدام الحاسبات الإلكترونية لمعالجة عملياتها المحاسبية توضيح الإيرادات و التكاليف السنوية على أن تكون منظمة و وفقاً لنصوص قانونية و تحديد ضوابط التحويل من نظم الحاسبات المكتوبة إلى الحاسبات الإلكترونية³.

¹ - انظر: د. رضا عبيد، القانون التجاري؛ دار الثقافة العربية، دون طبعة، 1998، ص 81.

² - انظر: عوادى مصطفى، المرجع السابق، ص 62.

- رمضان صديق، المرجع السابق، ص 131.

³ - انظر: د. مجدي محمد علي؛ بطلان تحريك الدعوى الجنائية في جريمة الاحتيال الضريبي؛ مجلة المؤتمر الضريبي 14، المجلد الثاني، المرجع السابق، ص 09

و هذا ما يؤثر على مجموع السجلات و الوثائق الثبوتية الواجب مسكها و كذا مجموعة التقارير و القوائم المالية فقد تغير شكلها و أصبح على وسائط إلكترونية تلائم المعالجة الإلكترونية إذ سمحت بعض التشريعات للمكلفين بالضريبة إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات و التكاليف السنوية مع الأمر بإصدار قوانين تنظم كيفية إمساكها و كذا كيفية التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى نظام الحسابات الإلكترونية إذ الأصل أن تكون هذه الدفاتر و المستندات ورقية على حسب العادة فإن القانون متماشياً مع التطورات التكنولوجية التي ساعدت في ظهور الحسابات الإلكترونية¹.

فيمكن أن يتم تشغيل نظام المعلومات المحاسبي باستخدام الحاسب الإلكتروني، حيث يتم تجميع بيانات قيود اليومية سواء العامة أو اليومية المتخصصة من واقع الوثائق الأصلية المؤيدة لحدوث العمليات الاقتصادية و كذا قوائم التسويات التي يتم إعدادها في نهاية الفترة و تخزينها على ملف في شكل أسطوانة ممغنطة يطلق عليه اسم ملف عمليات اليومية و يتم معالجة البيانات باستخدام البيانات المخزونة على ملف عمليات اليومية و ملف الأستاذ العام، حيث يؤدي استخدام نظام معين للكمبيوتر إلى خلق دفتر يومية خلال مسار العمل العادي.

و قد أخذت بعض التشريعات الضريبية بنظام إمساك هذا النوع من السجلات الإلكترونية كالتشريعي الأمريكي للولايات المتحدة الأمريكية الذي يوضح أحام إمساك هذه السجلات الإلكترونية ذلك أن هناك من أجهزة الحاسب الآلي بها مجموعة خاصة من البرامج التي يمكن أن تستعمل كدفاتر حفظ إلكترونية؛ و هذه البرامج تكون سهلة الاستعمال نسبياً تتطلب معرفة قليلة بمسك الدفاتر المحاسبية.

غير أنه في هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة الذي يستخدم النظام الإلكتروني أن يكون قادراً على إنشاء هذه السجلات بطريقة واضحة المعلومات قابلة للقراءة تحدد قيمة الضريبة المستحقة من واقع انتظام قيد مصروفاتها و إيراداتها و لا يعفى المكلف بالضريبة من تقديم دليل إثبات لما يدفعه من أموال لتحديد قيمة الضريبة بوضوح.

¹ -انظر: د. رمضان صديق، المرجع السابق، ص 409.
- د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص 316.

و قد حدّدت مدة الاحتفاظ بهذه السجلات في الولايات المتحدة الأمريكية بثلاث (03) سنوات؛ ماعدا في بعض الولايات قد تزيد المدة عن (03) ثلاث سنوات بالنسبة للسجلات الخاصة في شراء أو بيع المنازل أو صفقات الأسهم فيتم الاحتفاظ بها مدة أطول و في جميع الحالات يبقى الإدارة الضريبية الحق في الإطلاع على هذه الدفاتر غير أن الصعوبة تكمن في رفع كفاءة أجهزة الكمبيوتر المستعملة و التي تحتوي على طرق معقدة للاستعمال أو إخفاء المعلومات عن طريق التشفير، و بالتالي فإنّ خطر هذه السجلات ينحصر في مقدرة المكلف بالضريبة على إتلافها أو إخفاءها قبل أن تتحقق الإدارة الضريبية من فحصها و التأكد منها. الأمر الذي أدى إلى إيجاد حالات و شروط ألزمت المكلف بالضريبة من خلالها بالحفاظ على السجلات الإلكترونية كالتالي:

الحالة الأولى: حالة امتلاك المكلف بالضريبة أصول أكثر من 10 مليون دولار؛ و تحتفظ بالسجلات عن طريق الكمبيوتر فالإدارة الضريبية الأمريكية تشترط على المكلف بالضريبة أن تكون هذه السجلات قابلة للاسترجاع دون تشفير، و أن يوضح البيانات اللازمة لتحديد قيمة الضريبة المستحقة بطريقة صحيحة حتى لو كان المكلف يحتفظ بهذه السجلات لدى الغير.

ففي هذه الحالة عليه أن يحتفظ بكل البيانات المتعلقة بالرموز اللازمة لتجهيز المعلومات من أعلى أجهزة الكمبيوتر المستخدم.

الحالة الثانية: و هي حالة امتلاك المكلف بالضريبة لأصول أقل من 10 مليون دولار و كان الممول يحتفظ بالسجلات الإلكترونية فالإدارة الضريبية تطالبه إضافة إلى ذلك أن يوضح لها أن السجلات و الدفاتر متوفرة فقط على جهاز الكمبيوتر و أنّ الإدارة قد وافقت استعماله للاحتفاظ بها.

و قد حدّدت المملكة العربية السعودية أيضا ضوابط مسك السجلات الإلكترونية كالتالي:

- أن يكون مقر الحاسب الآلي بالمملكة بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي يعمل في مؤسسة دائمة داخل المملكة.

غير أنه يمكن أن يكون مقر الحاسب الآلي المركزي في الخارج على أن يزود فرع المملكة بوحدة داخلية محلية؛ يمكن من خلالها الحصول على كافة البيانات و القيود المتعلقة بحسابات المؤسسة الاقتصادية الدائمة في المملكة.

- أن يكون تدوين البيانات الخاصة بالدفاتر عن طريق الحاسب الآلي باللغة العربية.

- حفظ كافة الوثائق الأصلية المؤيدة لجميع القيود المدونة بالدفاتر.

- يجب أن تستخرج البيانات مطبوعة في الحاسب الآلي بشكل دوري تتضمن جميع البيانات.

- أن يتوفر المكلف بالضريبة على وسائل الأمان اللازمة و الضوابط الكافية التي تحول دون التلاعب في المعلومات التي يمكن فحصها و مراجعتها.

- للإدارة الضريبية السعودية الحق في المراجعة الآلية للنظم و البرامج المطبقة من قبل المكلف بالضريبة في إعداد حساباته على الحاسب الآلي.

② الوثائق الثبوتية: و تسمى أيضا الوثائق التبريرية: و تتضمن كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا، و بالأخص فواتير الشراء الأصلية و تقديم الخدمات و المصاريف التي قام بها المكلف بالضريبة؛ إضافة إلى نسخ من فواتير البيع سواء التي تقدمها المؤسسة أو تستقبلها.

ب) أن تكون المحاسبة متسلسلة و صحيحة:

إن المحقق خلال عمله يسعى إلى التأكد من خلال هذه العملية التأكد من صحة الحسابات، كما أنه يدقق في صحة الكتابات المقيّدة في دفتر اليومية و تقريبها بالمعلومات المقيّدة في دفاتر الحسابات، كما سيتلزم تأشيراً حسايا للمجاميع و الأرصدة و كذا مراقبة¹ عمليات التسجيل، و التأشير على سلامته و صفة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية.

و حتى يتمكن المحقق من إجراء مقارنة في المعلومات الموضوعة في دفتر اليومية و دفتر الجرد، يجب

أن يهتم بما يلي:

¹ أنظر: Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel Bringer, Contrôle de gestion, Berti édition, Alger, 2008, P29.

ب1- فحص ميزانية المراجعة و الجرد:

تقتضي المحاسبة الدقيقة و الصحيحة ضرورة التساوي بين الجانب الذاتي للمكلف بالضريبة و الجانب المدني لدفتر اليومية و يكون ذلك بتساوي الجانبين مع كل من دفتر الإسناد، و ميزانية المراجعة قبل إجراءات قيود الجرد و ميزان الجرد المعدّ بعدها.

ب2- فحص التطابق بين الوثائق الثبوتية و الوثائق المحاسبية:

تقتضي المحاسبة الدقيقة تطابق الأرصدة المدونة في الوثائق الثبوتية مع ما تم تسجيله في محاسبة المكلف بالضريبة الواجب فحصها؛ و هي تلك المتعلقة بالحسابات البنكية، الحسابات البريدية، حسابات الصندوق، و ذلك بمطابقة الكشوف المقدمة من طرف البنك أو المؤسسة المالية مع ما هو مسجل لدى المكلف بالضريبة من قيود محاسبية.

ج) أن تكون المحاسبة مبررة:

تكون الحسابات مبررة و مقنعة إذا تحقق المحقق من صدق محاسبة المكلف بالضريبة؛ و يكون ذلك بالتحقق أن كل العمليات و القيود المسجلة لها ما يبررها من وثائق ثبوتية مع طبيعة العملية المنجزة؛ من بيع أو تقديم خدمات، يقابلها وجود فاتورة أصلية و وثائق الصندوق و الإيصالات؛ و كذا و وثائق الجرد للموارد و المنتجات الموجودة في المخزن، و هذا شرط لصحة المحاسبة، إذ أن المشتريات لا تبرر إلا عن طريق فواتير مسلّمة من قبل المورد و التي يجب أن تكون مدعومة بوثائق و تبريرات كأصل الفاتورة.

بالإضافة إلى أن المحاسبة لا تكون مقنعة و مبررة ما لم ترفق بمجرد البضائع و السلع أو أشغال جارية، و أن المبيعات تكون مفوترة و أي عيب في الوثائق يؤدي إلى تجريد المحاسبة من صفة الإقناع و يمكن أن ترفض بسبب ذلك.

و على هذا فإن دراسة المحاسبة من حيث الشكل ينتج عنها حالتين:

- إمّا أن تكون المحاسبة صحيحة شكلا؛ و هنا ينتقل المحقق لدراستها من حيث الموضوع.
- و إمّا أن لا تكون المحاسبة صحيحة شكلا؛ و هنا تترع الحجية عن الدفاتر المحاسبية المسوكة، غير أن هذا لا يمنع المحقق من دراستها من حيث الموضوع قبل أن يتخذ أي قرار بشأن صحتها إلا في حالة غياب المحاسبة كليا.

الفرع الثاني: فحص المحاسبة من حيث الموضوع

بعد انتهاء المحقق من مراجعة المحاسبة من الناحية الشكلية يمكنه أن يضع حكماً حول صدق المحاسبة، غير أن هذا الحكم ليس إلا حكماً أولياً، و بالتالي لا بد له من دراستها دراسة معمقة لاستخلاص النتائج النهائية، و لا يتسنى ذلك إلا من خلال التحقيق في حسابات الميزانية؛ و بالأخص حسابات الاستغلال التي يكثر فيها التلاعب و محاولات الغش و التهرب الجبائيين نظراً لكونها أهم عنصر مساهم في تحديد الربح الإجمالي خاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و تشمل هذه المراقبة كل من:

- مراقبة المعطيات و البيانات المحاسبية.
- مراقبة حسابات الميزانية.
- مراقبة حسابات التسيير.

أ) مراقبة المعطيات و البيانات المحاسبية:

هذه المراقبة يتركز فيها المحقق على جميع العناصر التي يمكن لها أن تؤثر على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة و تشتمل على المشتريات و المخزونات و المبيعات.

1- مراقبة المشتريات:

تعتبر المشتريات أهم الوسائل التي يستعملها و يستغلها المكلف بالضريبة من أجل التلاعب بالربح الخاضع للضريبة، و هدفه من ذلك التخفيض من الربح الخام و الربح الصافي، و يظهر تحت عدة أشكال.

- تكرار قيد بعض الفواتير و ذلك بأن يقوم المكلف بالضريبة بتسجيل مزدوج للفاتورة الأصلية و الفاتورة النسخة، و على المحقق أن يتأكد من أن العمليات المثبتة بفاتورة الشراء و هي نفسها العمليات المثبتة في الدفاتر، كما يتأكد إذا كانت السلعة مسعرة تسعيراً رسمياً و أن سعر الشراء هو السعر الرسمي المحدد للسلعة، كما يقوم المحقق أيضاً بدراسة كمية المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج.

- تسجيل مشتريات وهمية.

- تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين فقد تسجل الفاتورة في سجل اليومية للمشتريات و سجل اليومية للمبيعات المختلفة.

- تسجيل في الجانب المدين لحساب مشتريات، الاستثمار المكتسبة و آلات و المعدات، و نفقات الصيانة الشخصية للشخص الخاضع للضريبة (صاحب المؤسسة أو الشركة).

فما على المحقق في هذه الحالات إلا التحقق عن طريق الفحص الدقيق لفواتير المشتريات، وصولات الطلب، الكشوفات البنكية...إلخ.

- كما أن المكلف بالضريبة قد يلجأ إلى تخفيض المشتريات و هدفه من ذلك إخفاء مماثل للإيرادات، و يعتبر هذا نوع من الغش الضريبي و الذي قد يأخذ أيضا عدة أشكال منها:
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة و مسجلة في حساب تكاليف أخرى.
- أخطاء مادية عمدية بنقل خاطئ للمجاميع أو إضافات خاطئة.
- مشتريات دون فواتير.
- مشتريات تمت بعملية التجزئة بالأخص من قبل المنتج¹.

إن الفحص الذي يجريه المحقق للفواتير قد يكشف و بسهولة الغش في المشتريات المفوترة؛ لكن من الصعب اكتشاف إذا كانت هذه السلع مشتراة دون فواتير عن طريق فحص المحاسبة فقط، الأمر الذي يوجب على المحقق إجراء مراقبة للسلع الموجودة في المخزن و ذلك بأن يطلب من المكلف بالضريبة تمكينه من فواتير الشراء و وصولات الطلب أو الاستلام.

كما له أن يطلب منه تقديم محاسبة تحليلية للمواد الأولية و المنتوجات التي تم التصرف فيها بالبيع.

2- مراقبة المخزونات:

يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية و التي تحتفظ بها في المخازن قصد استعمالها المباشر أو غير المباشر، و تتمثل هذه العناصر المكون للمخزون في البضاعة، المواد و اللوازم، المنتجات و الأشغال قيد التنفيذ و أغلفة غير مسترجعة و التي قد تشكل موضوعا للتلاعب من قبل المكلف بالضريبة و لربما يعتبر دفتر الجرد أهم وثيقة أساسية و ضرورية لمراقبتها من قبل المحقق لأنها تمثل حقيقة المخزون، و يعد بناءً على جرد المخزون كشف المشتريات السنوية و كشف المبيعات التي تم إنجازها من قبل المكلف بالضريبة في خلال 4 سنوات الخاضعة للرقابة كما يجب عليه

¹ أنظر: عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص65.

اختيار بعض الوحدات التي يجري فيها الجرد الفعلي و يستحسن أن ينصب اختياره لسلعة ليس لها رصيد في آخر مدة ليتأكد من أنها قد بيعت بأكملها أو استخدمت في الإنتاج.

و من خلال رقابته تظهر نوعين من الخلل:

- قد يظهر الجرد الكميات الحقيقية للمخزون لكنها مسعرة بقيم أقل من سعرها الحقيقي و ذلك من أجل تخفيض قيمة المخزون.

- كما قد لا يظهر الجرد إلا جزء من المخزونات و ذلك أيضاً من أجل تخفيض في كمية المخزون. لكن قد يؤدي الأمر أيضاً إلى خفض لقيمة المخزون و لكميته معاً.

3- مراقبة المبيعات:

إنّ خفض رقم المبيعات من الوسائل التي يمكن اللجوء إليها من قبل المكلف بالضريبة من أجل تخفيض أرباحه المصرح بها؛ و هي أكثر الوسائل التي يتلاعب فيها المكلف حسابيا على مستواها، و ذلك بإجراء بيع بدون فواتير، تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات، نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التحويل أو أنشطة قطاع البناء و بيع الفضلات و المهملات؛ القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات... إلخ.

و هنا يجب على المحقق أن يقوم بفحص مستندات المبيعات و مراقبة توقيع المسؤولين عنها و التحقق من تسلسل أرقام الفواتير و غيرها من وسائل التحقيق المحاسبي.

ب) مراقبة حسابات الميزانية:

على المحقق قبل مباشرته في رقابة حسابات الميزانية التأكد من مطابقة هذه الحسابات مع ميزان المراجعة بعد عملية الجرد التي يقيمها و مع ما سجل في سجل الجرد و أرصدة حسابات الميزانية الموجودة في دفتر الأستاذ¹.

و تتم هذه العملية عن طريق فحص أصول و خصوم الميزانية:

¹ تتم هذه العملية عن طريق عملية السبر (sondage).

ب1- فحص أصول الميزانية:

يشمل هذا الفحص مجموعة من المصاريف في شكل مجموعات، و عددها 4 مجموعها و هي:
المصاريف التمهيدية و تسمى أيضا المصاريف الإعدادية أما المجموعة الثانية فهي مصاريف الاستثمارات؛
و المجموعة الثالثة فهي المتعلقة بالمخزونات، أما المجموعة الرابعة فهي الخاصة بحقوق المؤسسة عن طريق
تعاملها مع الغير.

المجموعة الأولى: المصاريف التمهيدية

سميت بالمصاريف التمهيدية و أيضا مصاريف إعدادية لأنها تعد لإنشاء المؤسسة؛ بمعنى هي تلك
المصاريف التي تم دفعها سواء عند إنشاء المؤسسة أو عند الحصول على الوسائل الدائمة للاستغلال داخل
المؤسسة، أو تلك المصاريف التي تستعمل في تطويرها؛ و حسب قواعد المخطط الوطني للمحاسبة؛ فإن
هذه المصاريف لا بد من إطفائها في أجل 5 سنوات، و هنا و جب على المحقق مراقبة هذه المصاريف فيما
إذا لا يتواجد ضمن هذه الحسابات تكاليف غير قابلة للخصم أو عناصر أصول غير قابلة للإهلاك أو
مصاريف النقل.

المجموعة الثانية: الاستثمارات

تشكل الاستثمارات من مجمل السلع المنقولة و غير المنقولة المحصلة أو المنشأة من قبل المؤسسة؛
و تستعمل كوسيلة استغلال دائمة في المؤسسة؛ و هنا يكمن عمل المحقق في رقابة الوثائق التبريرية
لاكتساب الاستثمارات أو إنشاءها حتى و لو تقادمت العملية على أن يركز على النقاط التالية:

- تركيبة الاستثمارات أو الوجود المادي لها، و تسجيلها سواء بمبالغ مخفضة أو مضخمة.

- حركة حسابات الاستثمارات.

- مراقبة الوثائق التبريرية للاستثمارات المكتسبة أو إنشاء العقارات.

- التنازل عن الاستثمارات التي كانت محل استرجاع للرسم على القيمة المضافة.

- الاستثمارات في طور الإنجاز و الأراضي و القيم المعنوية التي لم يتم اهتلاكها.

- حسابات الاهتلاكات صحيح باستعمال النسب المخصصة للاستثمار.

المجموعة الثالثة: المخزونات

تتعلق هذه العملية بفحص الكميات و القيم المسجلة في سجل الجرد و مقارنته مع الجرد الحقيقي عند عملية التحقيق في عين المكان، و يتطلب الأمر هنا معرفة مفصلة عن المدخلات و المخرجات للسلع في المخزن، كما على المحقق التأكد من التقييم الصحيح للمواد و للمنتجات في المخزن، صحة بطاقة الجرد و الحسابات، التأكد أيضا من صحة ما إذا نقصت قيم المخزون، و كذا تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع لأجل السلع في حال التنازل أو توقيف النشاط أو الوفاة.

و الهدف من عملية فحص المخزونات شرح المعالجة المحاسبية للمخزون و ذلك بتحديد مقدار تكلفة المخزون و التي تثبت كأصل و ترحل من فترة لأخرى؛ و ما يستتبعه بذلك من الاعتراف بها كمصروف بما في ذلك أي تخفيض في قيمته للوصول إلى صافي القيمة المباعة له.

المجموعة الرابعة: الحقوق

تمثل هذه المجموعة بمحمل الحقوق التي تكتسبها المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير، و هنا يكمن دور المحقق في إجراء مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات و حسابات الموجودات¹. و ذلك ليتأكد من مدى مطابقة الأرصدة و القيام بكشوفات ربط لدى العملاء لمراقبة شرعيتها و صحتها، كما على المحقق التأكد من مدى انسجام الحساب العام للعملاء مع دفتر الأستاذ و مع ميزان المراجعة الفردي لحسابات العملاء مركزا في ذلك على التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير، التسبيقات و الدفعات على الطلبات؛ محاسبة الحقوق المذكورة بالعملة الصعبة بقيمتها بالدينار الجزائري، الفحص المادي للفواتير قيد الاستلام؛ الحركة بين حساب عميل و حساب جاري للشركاء؛ و كذا انسجام الحساب البنكي مع الكشف البنكي للمكلف بالضريبة و علاقته بحساب المبيعات و المعلومات الموجودة في الملف الجبائي.

ب2- فحص خصوم الميزانية:

تتمثل خصوم الميزانية في الأموال المملوكة و الديون، و التي يمنح لها المحقق أهمية و عناية بالغة أثناء مراقبتها.

① الأموال المملوكة: و تحتوي مجموعة الأموال المملوكة على عدة أموال هي:

¹ تتمثل حسابات الموجودات في حساب بنكي، حساب جاري بريدي، حسابات الصندوق.

* الأموال الاجتماعية: و هي القيمة التأسيسية لمساهمات الشركات، و لابد للمحقق التركيز على التعديلات التي قد تمس هذه الحسابات؛ و ذلك بطلبه للوثائق الثبوتية التي يرى فيها ضرورة في إجراء رقابته، و التغييرات في الأموال الاجتماعية قد تكون إما بالزيادة أو بالتخفيض في رأس المال الاجتماعي.

* الأموال الشخصية: و هنا يتأكد المحقق ما إذا قام المكلف بالضريبة بسحب أموال شخصية أم لا، و ذلك بإجراء مقارنة بين عمليات الحساب الجاري و كذا الحساب المستغل للمؤسسة.

* الاحتياطات: و هي أرباح لكنها لا توزع على الشركاء؛ كما أنها لا تدرج ضمن رأس مال الشركة، و هنا يجب على المحقق فحص القانون الأساسي للشركة و محاضر المداورات لمجلس الإدارة، و ما مدى وجود أي تغييرات في هذا الحساب خلال كل سنة.

* نتيجة قيد التخصيص: هذا الحساب عبارة عن النتائج المتوصل إليها من الدورات السابقة التي لم تخصص بعد، و على المحقق التأكد من أن هذه الأرباح قد فرضت عليها الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات.

* مؤونات التكاليف و الخسائر: إن مهام المحقق في هذا الإطار لابد أن تتلخص في التأكد من مدى استجابة المؤونات مع الشروط الشكلية و الموضوعية، و أن هذا الأخير له هدف معين خلال سنة تكوينها.

② الديون: بعد مراقبة المحقق لكشوفات الربط و بطاقات المعلومات لدى جميع المتعاملين مع المكلف الخاضع للضريبة، لابد له أن يتحقق من الوجود الفعلي للديون و صحة المبالغ المسجلة في المحاسبة.

و خلال فحصه لابد من التأكد من الحسابات التالية:

القروض، و حسابات الموردين.

القروض: و هي جميع حسابات القروض البنكية و الاستثمارية و قروض أخرى، و لا إشكال بالنسبة للقروض البنكية، و الاستثمارية نظراً لمنعها من المؤسسات المالية¹ لكن القروض الأخرى يجب التدقيق في رقابتها و ذلك بطلب جميع الوثائق التبريرية حتى للدورات المتقدمة، ليتسنى له التأكد أن هذه الأخيرة ليست وهمية.

¹ المؤسسات المالية: عبارة عن منشأة أعمال سواء كانت بنوكاً أو شركات تأمين أو سوق مالية (بورصة).

حسابات الموردين: يتأكد المحقق من خلالها إذا كانت تتناسب و حساب المورد الموجود في خصوم الميزانية مع رصيد ميزان المراجعة الخاص بالموردين و كذا رصيد حساب الموردين في دفتر الأستاذ و مراقبة أيضا المبالغ المسجلة في الجانب المدين لحساب الموردين مع يومية الخزينة أو الصندوق.

ج) مراقبة حسابات التسيير:

من خلال هذه العملية يتأكد المحققين التكاليف و الإيرادات

أ/ حسابات التكاليف:

تتلخص نشاطات المؤسسة في مجموعة من النفقات و التكاليف بحسب طبيعة و أهمية مستوى النشاط و رقم الأعمال المحقق، و هو ما يراقبه المحقق لكشف الأخطاء و النقائص حتى تأخذه في الحسبان عند إعادة تأسيس فرض الضريبة و التكاليف أنواع هي:

① إستهلاكات السلع و المواد الأولية: تجرى من خلال هذه المراقبة مقارنة بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة و تلك المذكورة في الفواتير لضمان صحتها.

② الخدمات و المصاريف العامة: ترتبط هذه الأخيرة بموضوع و نشاط المؤسسة؛ إذ يراقب خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائياً؛ و حدوثها فعلياً، و كذا الفواتير التي تحتوي الرسم على القيمة المضافة.

③ مصاريف المستخدمين: و يفحص هنا تطابق مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور و مقارنتها مع تلك المصرح بها جبائياً؛ و أنها مصاريف مستخدمين فعليين و ليس مستخدمين وهميين.

④ الضرائب و الرسوم: مراقبة المحقق للضرائب و الرسوم الواجب دفعها من قبل المكلف بالضريبة.

⑤ المصاريف المالية: و هي عبارة عن فوائد بنكية و فوائد الحسابات الجارية، و تراقب بناءً على كشوفات الربط و بطاقات المعلومات التي أرسلتها المؤسسات المالية.

⑥ الاهتلاكات: يعرف الاهتلاك على أنه إثبات نقص قيمة الاستثمارات و الذي يسمح للمؤسسة بإعادة تجديد استثماراتها¹.

يجب أن يتحقق عون إدارة الضرائب أن الاهتلاكات قد تم طرحها من الربح الخام، و قد حددت المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 03 أنواع من الاهتلاك.

- الاهتلاك الخطي: المطبق على كل الاستثمارات الخاضعة لتدهور القيمة.
- الاهتلاك المتناقص: يعتمد على تطبيق معدّل اهتلاك في السنة الأولى على تكملة الاستثمار و بداية من الدورة الثانية على القيمة الباقية للاستثمار إلى غاية انتهاء فترة الاهتلاك.
- الاهتلاك المتزايد: و يعتمد على تحديد قسط الاهتلاك السنوي المتزايد من سنة لأخرى.

مراقبة حساب الإيرادات: تحتوي على مجموعة من الحسابات و هي:

- * مبيعات السلع: و هي الحسابات التي تشمل على نشاطات الشراء و إعادة البيع، و يتحقق المحقق من انتظام المشتريات و المخزونات عند إجراءه للتحقيق.
- * الإيرادات المالية: و هي نواتج الأسهم و السندات و الخصومات المحصل عليها و فوائد سعر الصرف، و هنا يتأكد المحقق من التسجيل المحاسبي للإيرادات المالية الخاضعة للجبائية.
- * الإيرادات الأخرى: و من هذه الإيرادات رقم الأعمال، و على المحقق أن يأخذ في الحسبان هذه الإيرادات و التي قد تنتج من مبيعات الفضلات و المهملات و الأغلفة المتداولة و عمليات أخرى.

¹ أنظر: محمد زيدان، الاهتلاك و جرد الاستثمار، المحاسب العربي، www.accountant.jo.blogspot.com

المبحث الثاني: المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية

باستقراء المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية نصّ المشرع على نوع آخر من التحقيق أو المراقبة و هو ما يسمى بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة؛ و الذي ينطبق على الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، و كذا مراقبة الشركات و الأشخاص الذين يمارسون نشاط صناعي و تجاري أو تقديم خدمات، نص عليه لأول مرة قانون المالية لسنة 1992¹، حيث تم تعريف المراقبة المعمقة في المادة 131 مكرر² من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سابقا و الحولة إلى المادة 1/21 قانون الإجراءات الجبائية "يمكن أعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل..."

كما تعرف على أنها مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن الفارق الحقيقي بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام³. فالرقابة المعمقة كما يدلّ عليها العنوان تتناول مجمل الوضعية الجبائية و المالية للمكلف بالضريبة بالإضافة إلى الوضعية المادية، حيث تغوص في الفحص و التحقيق في كل المعطيات و المعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة و خاصة في الوثائق المحاسبية و الوضعية الجبائية.

و قد عرفها دانيال ريشتر⁴: بأنها مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة و دقة التصريحات المكتتبه و عند اقتضاء الحال يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة.

و بهذا يمكن القول على أن التحقيق المعمق هو شكل من أشكال الرقابة الجبائية لكنه أكثر شمولاً من التحقيق في المحاسبات رغم أنه يقتصر فقط على الضريبة على الدخل الإجمالي؛ كما تجدر الإشارة إلى أنّ التحقيق المعمق يعتبر أكثر تشعباً و تعقيداً عن غيره من أنواع الرقابة؛ ذلك أنه يصعب معه تحديد

¹ -انظر: قانون رقم 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر، رقم 65 المؤرخة في 18-12-1991.

² - انظر: المادة 131 مكرر، معدلة بموجب المادة 4 من ق م لسنة 2000 و الملغاة بموجب المادة 200 ق م ل/ سنة 2002.

³ -انظر: ميثاق حقوق و واجبات المكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2006، ص 25.

⁴ - انظر: www.JPS-dir.com

بدايته؛ و أن للمحقق الجبائي الحق في الاستعانة بكل الوسائل و التقنيات المعروضة في مجال الرقابة الجبائية و هو ما نص عليه المشرع الجزائري في مادته 22 من قانون الإجراءات الجبائية¹ سواء تعلق الأمر بحق الإطلاع، أو الزيارة المفاجئة لطلب التوضيحات و التبريرات من المكلف بالضريبة؛ لأجل جمع معلومات كافية عن الوضعية المالية للمكلف بالضريبة؛ و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي².

إن اللجوء إلى هذا النوع من التحقيق قد يكون مباشرة منذ البداية و قد يأتي كامتداد للتحقيق المحاسبي إذا لم يتوصل المحقق إلى الكشف عن حقيقة التصريحات التي أدلى بها المكلف بالضريبة؛ مما يدفعه الأمر إلى الاستمرار في المراقبة، و لكن في هذه الحالة التحقيق يمس الوضعية المالية له.

وعليه فإن الهدف من التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

هو التحقيق في صحة المداخل المصروح بها كأساس للضريبة على الدخل أي مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية و وضعية الخزينة؛ و عناصر الشراء الخارجية و أعباء أعضاء السكن العائلي، و بالتالي فلا بد من الأخذ بعين الاعتبار معايير معينة لاختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من التحقيق، إذ يشمل الأشخاص الذين لديهم تناقضات بين الدخل المصروح به و المصاريف المهمة التي قاموا بها بعد التحقيق من ملفاتهم الخاصة فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي.

و الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة، و لم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس حقيقة تصريحاتهم.

الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، غير أن حياتهم توحى بوجود مؤشرات و دلائل تبرز مداخل هامة مخفية.

و كغيره من التحقيقات فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يمر أيضاً بمرحلتين، مرحلة تحضيرية له و أخرى فعلية، أين يباشر المحقق أعمال المراقبة العميقة.

¹ تنص المادة 22 قانون الإجراءات الجبائية: "يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات و المعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة".

² أنظر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة؛ المرجع السابق، ص95.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية للمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية

تقوم هذه المرحلة على أساس قيام المحقق الجبائي من خلالها بجمع المعلومات عن وضعية المكلف بالضريبة، بغرض تشكيل الملف الجبائي له، و ذلك عن طريق إقامة روابط مع مختلف الإدارات ليقوم بها مباشرة الأشغال التمهيديّة للمراقبة، و لضمان فعالية ممارسة المراقبة المعمقة يجب أن يتم احترام الإجراء المنصوص عليه في هذا الصدد؛ لذلك فإن الإدارة الجبائية و بالأخص المصالح المكلفة بالرقابة¹، و التي تقوم بإعداد برنامج سنوي للمراقبة المعمقة و مباشرة الأشغال التمهيديّة للمراقبة.

كما تجدر الإشارة أن هذه المرحلة تتطلب تعاوناً و عملاً مشتركاً لدى مصالح الإدارة الجبائية سواء على المستوى المركزي أو المستوى الجهوي و الولائي.

و تتم هذه المرحلة التحضيرية على مرحلتين،

مرحلة التحضير للمراقبة المعمقة، ثم المرحلة الثانية و المتمثلة في مرحلة التحقيق الفعلي.

الفرع الأول: التحضير للمراقبة المعمقة

تخضع هذه المرحلة إلى مجموعة من الأعمال التحضيرية التي يقوم بها المحقق الجبائي إذ أنه يقوم بجمع المعلومات عن وضعية المكلف بالضريبة قصد تشكيل الملف الجبائي لهذا الأخير و لن يتأتى ذلك إلا عن طريق إقامة اتصالات و روابط مع مختلف الإدارات و خلالها يتم اختيار الملفات التي تخضع لعملية الرقابة المعمقة بمراقبة التصريحات المكتتبه من قبل المكلف بالضريبة و تحضير البرامج عن طريق برجة الأشخاص الذين سيخضعون لهذه العملية و انتقائهم وفقاً لمعايير موضوعية² و تحديدهم بدقة قبل اللجوء إلى المرحلة التمهيديّة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

أ) اختيار الملفات الخاضعة للرقابة:

يجب على المحقق أن يسعى إلى مراقبة التصريحات المكتتبه خلال السنة التي يقوم فيها بالمراقبة، بالإضافة إلى السنوات التي لم يمر عليها أمد التقادم القانوني، بحسب أهمية المداخل المصروح بها، بما فيها

¹ تتمثل هذه الإدارة في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى الولاية.

² Circulaire N°35MF/DGI du 15-02-2000.

الأعباء التي خصمت من الدخل الإجمالي؛ و يعتبر هذا الملف إجباري لكل مكلف خاضع لكل أنواع الضرائب، كما يجب التأكد أن كل التصريحات السنوية قد أودعت في تواريخها القانونية المحددة و عليه فإنه يمكن القول أن أعوان الإدارة الجبائية يقومون بدراسة هذه الملفات الجبائية المكونة للمكلف بالضريبة لدى إدارة الضرائب قبل البدء في الأعمال الميدانية، و الغاية من دراسة هذه الملفات البحث عن العناصر التي تساهم في تنفيذ التحقيق.

ب) تحضير البرامج:

في خلال هذه المرحلة يتم برجة المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون للرقابة الجبائية، و لن يتحقق ذلك إلا قبل نهاية كل سنة، إذ يعدّ رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين بالضريبة و الذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة العميقة و هذا بعد دراسة كاملة لملفاتهم، ثم ترسل قائمة بذلك إلى المديرية الولائية للضرائب من أجل دراستها و هذه الأخيرة تعدّ قائمة نهائية و ترسلها إلى رئيس مكتب المراقبة لتنفيذها؛ كما يتم إرسال نسخة أيضا إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام و هذه الأخيرة بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية للمصادقة عليها.

و يمكن إجمالاً تلخيص إجراءات البرجة في المديرية العامة للضرائب كالتالي:

- اقتراح ملفات المكلفين للمراقبة في المفتشية ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب.
- إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى مديرية الأبحاث و المراجعات من أجل الموافقة.
- تنفيذ برنامج مراقبة عن طريق مصلحة الأبحاث و المراجعات.
- تنفيذ برنامج مراقبة عن طريق المديرية الولائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين عن طريق نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
- إعداد الجداول (Rôles) بعد تقرير المراقبة.
- إرسال الجداول إلى القبضة للتحصيل.
- تسديد الحقوق و الغرامات من طرف المكلفين.
- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين.

ج) انتقاء الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للتحقيق المعمق:

- يتم اختيار الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من طرف الإدارة الجبائية بعد الاعتماد على معايير موضوعية مرقمة بصفة محددة، و هؤلاء الأشخاص هم:
- الأشخاص الذين مارسوا عمليات غش كبيرة، بعد انتهاء المراقبة المحاسبية و لم تؤدي هذه الأخيرة إلى تعديلات.
 - إذا اكتشف التحقيق المحاسبي مؤشرات بعدم صحة التصريحات المكتبية.
 - إذا وجد فارق معتبر بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء و الحائزون على الحصص الاجتماعية و المداخيل الحقيقية.
 - الأشخاص الذين تلاحظ عليهم عملية الرقابة المحاسبية عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها سنويا، و النفقات الظاهرة و الشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف بالضريبة¹.
 - الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة².

الفرع الثاني: مرحلة الأعمال التمهيديّة للرّقابة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

بعد الانتهاء من تحديد قائمة الأشخاص المعنيين من التحقيق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة ترسل قائمة هؤلاء الأشخاص إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية، و بدوره يقسم المهام بين رؤساء الفرق و التي تتكون من محققين اثنين لكل عملية رقابة؛ على أن لا يمكن القيام بهذه العملية على الشخص الطبيعي إلا إذا كان العون المحقق له رتبة مراقب على الأقل³.

و تقوم هذه المرحلة أيضاً على مجموعة من الإجراءات نجملها فيما يلي:

أ) سحب و فحص الملف الجبائي:

يتميز المحقق خلال هذه العملية بين نوعين من الملفات الجبائية، الملف الجبائي الوحيد، و الملفات المشتركة.

¹ - أنظر المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² - يقصد بالأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة هم الأشخاص الذين يقومون بتبييض الأموال.

³ - أنظر: المادة 2/21 قانون الإجراءات الجبائية.

1- الملف الجبائي الوحيد:

يتم سحب هذا الملف من المفتشية المختصة إقليمياً لدراسته و استغلاله في المكتب، و يسمح هذا الفحص من إمكانية أخذ فكرة عن السلوك المعتاد لهذا الأخير؛ و ذلك بالنظر إلى مدى تقيده بالتزاماته الجبائية (اكتتاب التصريحات، معرفة عدد الإعدارات الموجهة إليه إن وجدت؛ عدد الطعون التي قدمها؛ المراسلات... إلخ)؛ و كذا معرفة طبيعة مداخله بما فيها الأعباء التي خصمت من الدخل الإجمالي، و القروض و السلفيات، و معاينة عدم التجانس بين المداخل المصرح بها أو التي فرضت عليها ضريبة و وضعية الممتلكات و نمط المعيشة¹ و في نهاية هذه المرحلة يقوم المحقق بإجراء موازنة بين المداخل المصرح بها و المصاريف التي تحملها المكلف بالضريبة خلال فترة الرقابة، و ذلك لتقدير قيمة التصريحات المكتتبه و تحضير نقاط الحوار الذي سيجريه مع المكلف بالضريبة و كذا تحديد وجهته التي تكون خلال المرحلة الموالية.

2- الملفات المشتركة:

يقوم المحقق من خلال هذا الفحص إلى الاضطلاع على كل الملفات التي في حوزة الإدارة الجبائية المتعلقة بأشخاص عائلته و المؤسسات التي يسيرها؛ و من خلال هذا الفحص التكميلي يمكن كشف بعض المصادر التي قد تشكل دخلاً للمكلف بالضريبة محل المراقبة.

ب) البحث عن المعلومات لدى الغير:

يجب على المحقق أن يبحث عن المعلومات التي لها صلة بجباية المكلف بالضريبة؛ و التي من الممكن أن تفيده أثناء رقابته المعمقة، باللجوء إلى كل الأطراف التي ممكن أن تحوز على المعلومات المتعلقة بالمكلف محل الرقابة، عن طريق إرسال كشوفات و بطاقات المعلومات و هذه المعلومات تساهم في ضبط أداء الضريبة و ذلك بأن يتحصلوا على كافة المعلومات التي تكون لدى الغير سواء هياكل أو أشخاص عمومية و خاصة حول وضعية المكلف بالضريبة محل التحقيق و ذمته المالية².

¹ أنظر: عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص84.

² أنظر: نبيل بلحسن، حدود السر المهني في المادة الجبائية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم القانونية و السياسية و الاجتماعية، تونس، سنة 2006، ص16-17.

أنظر: مصطفى عوادي، المرجع السابق، ص84.

المطلب الثاني: مرحلة التحقيق الفعلي لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

تتطلب هذه المرحلة من المحققين الجبائيين إرسال إشعار بالتحقيق، أي لا يمكن البدء فيها بدون أن يبلغ المكلف بالضريبة المعني فعليا عن طريق إرسال أو تسليم مع وصل استلام لإشعار مراقبة على أن يكون هذا الإشعار مرفوقاً بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة¹.

على أن يمنح له مدة 15 يوماً ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار كحد أدنى لتحضير نفسه؛ كما يجب أن يحدد هذا الإشعار بدقة و تحت طائلة البطلان حق المكلف بالاستعانة بمستشار من اختياره² و كذا الفترة المحددة بالتحقيق.

و بالرجوع إلى القانون التونسي و في مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية، فقد أوردت شرط الإعلام المسبق في مجال المراجعة الجبائية في الفصل 39 منها و اتخذت أيضا مدة 15 يوما للبدء في التحقيق ابتداءً من تاريخ تبليغ الإعلام غير أنه يجوز إرجاء البدء في عملية المراجعة إما بمبادرة منها (الإدارة الجبائية) أو بطلب من الشخص الخاضع للتحقيق العمق على أن لا يتجاوز مدة أقصاها 60 يوماً؛ و لربما أن المشرع الجزائري قد أغفل هذه النقطة، و لم يدرجها في نصوصه القانونية؛ و إنما ذكر فقط الحالات الاستثنائية التي لا تطبق فيها هذه المدة، إذا استعمل المكلف بالضريبة المناورات التديسية؛ أو قدم معلومات غير كاملة أو خاطئة.

و على هذا فإنه يمكن القول أن أعمال المحقق في خلال هذه الفترة متنوعة نجملها فيما يلي:

الفرع الأول: سير أعمال المراقبة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

تعريف الرقابة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة (الرقابة المعمقة):

تتميز المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية بتقنيات خاصة بها، فالمحقق بعد انتهاءه من فحص الملف الجبائي للمكلف بالضريبة يبدأ مباشرة أعمال الرقابة؛ و ذلك لن يتحقق إلا بمجموعة من العمليات و الإجراءات الجبائية حتى يكون التحقيق العمق ناجحاً، و يتسنى له ذلك عن طريق ممارسة حقه في الإطلاع لتقدير ممتلكات المكلف الخاضع للرقابة. و من خلال هذه المرحلة يقوم المحقق بفحص معمق

¹ الميثاق المكلف بالضريبة، عبارة عن كتيب يصدر عن المديرية العامة للضرائب، تحدد فيه مجموع الحقوق التي يتمتع بها المكلف بالضريبة أمام إدارة الضرائب و أهم التزاماته.

² أنظر المادة 3/21 قانون الإجراءات الجبائية.

لحسابات المكلف بالضريبة و يتطرق لجانبين أساسيين بأكثر من التفصيل و التدقيق؛ و يتعلق الأمر بأصول و خصوم الميزانية بالبحث عن المعلومات الجبائية لتنفيذ الرقابة المعمقة؛ مع احترام مدة إجرائها.

أ) البحث عن المعلومات الجبائية:

تعتبر من أهم المهام الأساسية التي يقوم بها المحققون و دعامة أساسية لتنفيذ الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية و بالأخص إذا ما جمعت المعلومات بشكل سليم و استغلت استغلالاً ذكياً¹. مما يؤدي بها إلى توفير معطيات أساسية هامة عن المكلفين بالضريبة يمكن الإدارة الضريبية من استغلالها أثناء قيام المحقق بمهامه، وهي ذات مصداقية لكونها تجمع من مصادر خارجة عن المكلف بالضريبة.

و يمكن تعريف المعلومة الجبائية على النحو التالي:

"إن المعلومة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من المعلومات التي باستطاعتها التأشير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو بطرق غير مباشرة"².

و تلعب المعلومات الجبائية دوراً مهماً في التأثير على الوعاء الضريبي نظراً لاشتمالها على كل ما يمكن أن يكون له علاقة بنشاط المكلف بالضريبة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة و على هذا تقسم المعلومات الجبائية إلى:

أولاً: معلومات متعلقة بالتأثير المباشر على الوعاء الضريبي

يختلف تأثير المعلومات الجبائية، حسب نوع المعلومات التي يتم جمعها.

أ/- كشوفات متعلقة بمشتريات البضائع الموجهة إلى إعادة بيعها، مثل المنتجات الموجهة للتغليف؛ و قد تكون مشتريات عينية و التي غالباً ما تكون في شروط الجملة و تبلغ إلى إدارة الضرائب من خلال حالات الزبائن.

- كشوفات المشتريات الخاصة بالزبون فيمكن للإدارة مطالبة المكلف بالضريبة بتبليغها إليها و هذا لعدة سنوات.

- إيصالات تسليم البضائع و المنتوجات الأولية، و يتم هنا إبلاغ إدارة الضرائب آلياً.

ب/- الملفات المتعلقة بالتحصيل؛ أي البيع قبل الدفع، و هذا النوع من المعلومة الجبائية تخص مؤسسات الأشغال العمومية و الأعمال الحرة، و تجمع عادة لدى المحاسبين العموميين داخل الإدارات و الهيئات العمومية، و إما المؤسسات البنكية أو المالية³.

¹ أنظر: عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص85.

² أنظر: د. كمال رزيق، أ. فصيلي عبد الحلیم، نظام المعلومات الجبائي الجزائري، ص5 مقال منشور على الموقع التالي: www.jps.dir.com.

³ يقصد بها الأموال الخاصة التي تديرها الخزينة العمومية للدولة و الصندوق الوطني للتوفير و الاحتياط.

ج/ - مبالغ الشراء أو المبالغ المحصلة و تتعلق بـ:

- عدد الوصفات الطبية المعوضة من طرف صندوق الضمان الاجتماعي.
- عدد العمليات التي يقوم بها أعوان الضبط و المحاسبون و محافظي البيع.
- وزن و طبيعة الأشياء الثمينة المقدمة إلى ختم الضمان إذا تعلق الأمر بصانع الذهب و المجوهرات.

- محاضر المخالفات لقانون الأسعار المسجلة من قبل مصالح المنافسة و الأسعار كل هذه المعلومات يمكن لها أن تؤثر بطريقة مباشرة في الوعاء الضريبي كما أن هناك من المعلومات التي ليس لها تأثير مباشر على رقم الأعمال للمكلف بالضريبة و إنما تسمح باكتشاف مداخيل غير مصرح بها انطلاقاً من نفقات شخصية و هي كالتالي:

- النفقات المتعلقة بنمط المعيشة.
 - النفقات الخاصة و الناتجة عن أغراض الأغنياء مثل مصاريف صيانة العمارات و الأثاث (سيارات سياحية، عمارات السكن الرئيسية، يخوت بحرية... إلخ).
- هذه المعلومات و أخرى¹ لا يمكن الحصول عليها إذا جمعت من مصادر و هيئات معتمدة في البحث عنها نظراً لما من أهمية لهذه المعلومات في عمل إدارة الضرائب و مصالحها، على أن يكون ذلك بتوفير تغطية شاملة على مستوى كل الأماكن التي يمكن أن تتواجد فيها المعلومة الجبائية؛ و يمكن تقسيم هذه المستويات إلى 03 مستويات، المستوى المحلي، المستوى الجهوي، المستوى المركزي.

1- الهيئات المتدخلة على المستوى المحلي:

يعتبر المستوى المحلي أهم مستوى للحصول على المعلومات الجبائية نظراً لتعامل المكلف بالضريبة مع الغير يكون أكثر في مكان تواجد نشاطاته، و تقوم بهذه المهام كل من:

- مفتشيات الضرائب: يتوسع نشاط هذه المفتشيات في مجال البحث عن المعلومة الجبائية نظراً لوجود تداخلات ميدانية التي تقوم بها عن طريق الرقابة الشكلية التي تتم من طرفها على الوثائق.

¹ هناك معلومات أخرى و هي معلومات عامة متراكمة خلال السنة بفضل تعدد المداخيل (الجرد، المعاينة، محاضر المخالفات..) و كذا الكشوفات المختلفة للمواد و التي تسمح للمصالح الجبائية بحصر ظروف ملائمة لممارسة وظائفها.

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: و هنا جمع المعلومات يكون أكثر دقة و تنظيم، نتيجة التخصص و المهام التي تقوم بها هذه المديرية؛ إذ يتواجد على مستواها مكتب يتخصص في عملية البحث عن المعلومات الجبائية بالإضافة إلى مكتب البطاقات.

و يقوم مكتب البحث عن المعلومة الجبائية بتجميع المعلومات الجبائية التي سبق تدوينها من قبل المكلفين بالضريبة و الهيئات التي تتوفر لديهم المعلومة الجبائية؛ بعدها ترسل إلى مكتب البطاقات و بدوره يصنفها و يرتبها من أجل استغلالها؛ و هذا الأخير يرسلها بدوره إلى المفتشيات و القطاعات الخاصة أو الاستفادة منها في عملية التحقيق المعمق.

2- الهيئات المتدخلة على المستوى الجهوي:

تتكفل الهيئات التالية بعملية البحث عن المعلومة الجبائية على المستوى الجهوي:

- المديرية الجهوية للضرائب¹: تتكفل بتجميع المعلومات الخاصة بإعطاء الوعاء، الرقابة، التحصيل المتواجد لدى المديرية الولائية، ثم ترسل إلى المديرية المركزية.

- المركز الجهوي للإعلام الآلي: المركز الجهوي للإعلام الآلي، يقوم بتكوين نظام إعلامي للضرائب من خلال تصريحات المكلفين بالضريبة، إذ يقوم المركز بحفظ المعلومات المجمعة من المديرية الولائية و تقديمها إلى المفتشيات عند طلبها بذلك.

- مركز الميزانيات: يحتوي معطيات مهمة عن الضرائب؛ إذ يعتبر بذلك المعلومات الجبائية، و يضم 204 فروع يضم كل فرع مجموعة من الولايات.

3- الهيئات المتدخلة على المستوى المركزي³:

توجد هذه الهيئات المركزية للبحث عن المعلومة الجبائية في كل من قسنطينة، الجزائر، وهران، تهتم بالدرجة الأولى على جمع المعلومات الجبائية من أهم المكلفين بالضريبة لتأخذ على عاتقها مراقبتهم و تتكون هذه الهيئات من مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

- المديرية الفرعية للبرمجة.

¹- و عدد هذه المديرية الجهوية 09 مديريات، تلعب دور الوسيط بين المديرية الولائية، المديرية المركزية.

²-المديرية الجهوية للجزائر، المديرية الجهوية لقسنطينة، المديرية الجهوية للبلدية، المديرية الجهوية لوهان.

³- تم إنشائها طبقا للتعليمية رقم 328 الصادرة في 1995/07/27 من طرف وزارة المالية، و بدأ العمل الفعلي لها في سنة 1999.

- المديرية الفرعية للمعايير و الإجراءات.

إذن المحقق الجبائي حين قيامه بالرقابة المعمقة لمحمل الوضعية الجبائية الشاملة إمّا أن يطالب بالمعلومات و إمّا أن يطالب بالتبريرات و التوضيحات.

أ/- المطالبة بالمعلومات: يطالب المحقق الجبائي بالمعلومات الجبائية إمّا عن طريق بطاقة وضعية الممتلكات أو كشوفات الربط؛ أو البحث عنها ميدانيا.

و قد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، و هذا ما يساهم في إرساء الحوار بين الإدارة الضريبية؛ و المكلف بالضريبة.

1- بطاقة وضعية الممتلكات: عبارة عن استمارة تحدد فيها جميع ممتلكات المكلف بالضريبة التي اكتسبها عقارات كانت أو منقولات؛ و كذا الحسابات البنكية المفتوحة و أي وضعية تخص ممتلكات الشخص المكلف بالضريبة محل مراقبة معمقة.

ترسل هذه الاستمارات إلى المكلف بالضريبة مع إشعاره بالمراقبة و منحه أجلا للردّ، على أن يكون كافيا حتى يتمكن من التصريح بممتلكاته بشكل دقيق، و يجوز هنا للمحقق استكمال ملاء الاستمارة بأي معلومة يمكن أن تفيده لتقدير الدخل المصرح به كما له الحرية الكاملة في الامتناع الكلي أو الجزئي في ملئها نظرا لعدم إجباريتها، و هنا على المحقق اللجوء إلى طلب التبريرات أو التوضيحات للحصول على المعلومة المرغوب فيها، لأن طلبات التوضيح و التبرير لها طابع الزامي.

2- كشوفات الربط: إن الهدف الرئيسي من هذه الكشوفات هو مراقبة و تكملة الحصول على المعلومات الجبائية التي تساهم في عمل المحقق، و أداء مهمته على أكمل وجه، على أن تحرر بشكل واضح للرد عليها أيضا بطريقة صحيحة.

3- البحث عن المعلومة ميدانيا: من أجل ممارسة المحقق لمهامه يمكنه أن يتدخل ميدانيا بجمع المعلومات الضرورية؛ إذا ما كانت بطاقة المعلومات و كشوفات الربط غير كافية لديه نظرا لما لهذه المعلومة من أثر بليغ لتحديد الوضعية الجبائية (فحص الكتابات المحاسبة للمؤسسات التي تتعامل مع المكلف بالضريبة، أو الشركات التي له فيها حصصاً أو اسم) و عملية جمع بعض المعلومات التي تستدعي التنقل و البحث¹

¹ -أنظر: المادة 35 قانون الإجراءات الجبائية.

داخل المؤسسة و هو ما أكد عليه المشرع الجزائري في المادة 34 قانون الإجراءات الجبائية؛ على أن تتم هذه العملية من قبل أعوان لهم على الأقل رتبة مفتش، على أن يجري التفتيش داخل المحلات قصد البحث و الحصول على المعلومات الجبائية اللازمة، مع العلم أن هذه الرقابة لا يمكن للمحقق القيام بها إلا بترخيص بموجب أمر صادر عن رئيس المحكمة المختصة إقليمياً، بناءً على طلب صادر عن مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، على أن يحتوي جميع البيانات الضرورية التي في حوزة الإدارة لتبرير المعاينة و التأكيد على ما يلي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
 - عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها.
 - العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية و التي يتم البحث عن دليل عليها.
 - أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة و رتبهم وصفاتهم و هنا الأعوان المكلفون بالمعاينة استغلال المعلومات المتعلقة بالحساب الجاري للشريك، و الإطلاع على اقتطاعات تمت من قبل مستغل مؤسسة فردية؛ و مختلف الحركات المالية و أرصدة الحسابات المالية.
- ب/- طلبات التبرير و التوضيح: عند البدء في المراقبة المعمقة يجوز للمحقق الجبائي طلب تبريرات و توضيحات تتعلق بالوضعية الجبائية الخاصة بالمكلف بالضريبة بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي.
- ب1- طلبات التبرير: تقدم طلبات التبرير من قبل إدارة الضرائب إلا في مجالات معينة محددة قانوناً¹ و هي:
- التكاليف المقتطعة من الدخل أو التي تمتلك فيها الإدارة حق خصم الضريبة على الدخل.
 - الوضعية المادية و تكاليف أسرة المكلف.
 - المداخيل و الممتلكات في الخارج.
 - العناصر التي تهدف إلى تحديد أساس الرسم العقاري.
 - العناصر التي جمعتها المصلحة عن المكلف و المتعلقة بتحقيق مداخيل أكبر من تلك المصرح بها².

¹ -أنظر: ميثاق المكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص12.

-Thierry LAMULLE ;droit fiscal ;édition Gualino;2010/2011.P255

-Emmanuel DISLE ;Jacques SARAF ;droit fiscal DCG 4 ;édition DUNOD ;Paris ;2009 ;P152.

² - أنظر: أ. عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص87.

على أن تقدم هذه الطلبات في شكل صريح محددة النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التبريرات؛ و تقديمها إلى المكلف بالضريبة محل المراقبة ليقدم إجابته في أجل لا يتعدى 40 يوماً¹. و قد عمدت تونس مدة 30 يوماً لتقديم المكلف بالضريبة محل رقابة معمقة؛ من خلال الفصل 62 من قانون المالية لسنة 2005² في إطار إحكام إجراءات تقديم المحاسبة خلال عملية المراجعة الجبائية المعمقة.

ب2- طلبات التوضيح³: باستقراء نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن المفتش الذي يجري مراقبة معمقة أن يطالب المكلف بالضريبة بتوضيحات عن بعض النقاط الضرورية للرقابة المعمقة، و يلجأ إلى طلبات التوضيح إذا رفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي من خلال طلبات المعلومات؛ و تخص هذه التوضيحات عدم التجانس بين المعطيات التي ذكرت في التصريح بالدخل الإجمالي أو بين هذه المعلومات وتلك التي تم ذكرها في تصريحات سابقة؛ أو بين مضمون التصريحات المكتتبه و المعلومات التي في حوزة الإدارة الجبائية.

أو عندما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض للإجابة عن جزء من النقاط المطالب توضيحها من قبل المكلف بالضريبة و في هذه الحالة على المحقق أن يصيغ طلبه كتابة لإضفاء طابع الإلزامية عليه أكثر من طلبات المعلومات التي قد تكون شفوية و بالتالي فهي غير ملزمة للمكلف بالضريبة و مثلها مثل طلبات التبرير فلا يجب أن تتعدى مدة 40 يوماً لتقديم الرد عليها من قبل المكلف بالضريبة محل الرقابة المعمقة⁴.

ب) مدة المراقبة المعمقة:

تنص المادة 4/21 قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "... تحت طائلة بطلان فرض الضريبة؛ لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في الفقرة 3 أعلاه أو تاريخ تسليمه".

إن المشرع الجزائري كان واضحاً صارماً في تحديده لمدة المراقبة المعمقة، إذ لا يمكن بأي حال أن تمتد هذه المراقبة لحمل الوضعية الجبائية لأكثر من سنة⁵، و إذا ما تعدت فترة الرقابة المعمقة لأكثر من

¹ -أنظر: المادة 4/19 قانون الإجراءات الجبائية.

² - مذكرة عامة لشرح أحكام الفصل 62 من قانون المالية 2005؛ المتعلق بأحكام إجراءات تقديم المحاسبة، وزارة المالية، الإدارة العامة للإدارات و التشريع الجبائي التونسي، عدد 42، 2005، ص01.

³ أنظر: Michel Bovier, Opcit, P704

⁴ أنظر: الأستاذ محمد حمو، د. منور أوسرير، المرجع السابق ص204-205.

- عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص87.

⁵ أنظر: المادة 4/21 قانون الإجراءات الجبائية.

سنة ابتداءً من تاريخ استلام¹ إشعار المراقبة يقع التحقيق تحت طائلة البطلان، و بهذا نجد أن المشرع لم يضع أي معيار للتمييز بين الأشخاص الخاضعين للضريبة محل الرقابة المعمقة و يرجع ذلك إلى طبيعة التحقيق في حد ذاته لكونه ينصب على دخل المكلف بالضريبة مهما كانت قيمة الدخل الذي يتلقاه؛ و مهما كان مصدره.

غير أنه هناك استثناءات لا تشملها المادة 4/21 قانون الإجراءات الجبائية عندما:

- يستعمل المكلف بالضريبة ممارسات تدليسية مثبتة قانوناً.
- تقديم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة.
- إذا امتنع المكلف بالضريبة الإجابة عن طلبات التوضيح و التبرير.

الفرع الثاني: انتهاء و تقييم المراقبة المعمقة

بعد القيام بجميع إجراءات المراقبة المعمقة و الفحص الدقيق للمحاسبة؛ يقوم المحقق المحاسبي بتقديم محاسبة المكلف بالضريبة؛ إذ يجب عليه أن يختم إجراءات الرقابة و يعطي حكماً على مصداقية المحاسبة المجرات من طرفه.

و كما سبق الذكر أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الغرض منه مراقبة الانسجام الحاصل بين المداخل المصرّح بها من قبل المكلفين بالضريبة من جهة و معاينة و اكتشاف الأخطاء المرتكبة من المكلفين بالضريبة و عدم انتظامهم.

غير أنه في جميع الحالات سواء كان المكلف بالضريبة في حالة التأكد من التصريحات المودعة من قبله أو في حالة اكتشاف الأخطاء التي ارتكبها فإن الإدارة الجبائية تكون ملزمة بتبليغه بنتائج عملية الرقابة المتوصل إليها؛ و يكون هذا التبليغ كتابياً لينشأ آثاره القانونية.

كما يجب أن يحدّد في التبليغ طبيعة الوثائق المحاسبية المقدمة من قبل المكلف بالضريبة؛ و تقييم المحققين لمحاسبة المكلف بالضريبة كما يجب أن يكون التبليغ مبرراً و معللاً تعليلاً كافياً حتى يسمح للمكلف من صياغة ملاحظاته و تقديمها إلى الإدارة الجبائية أو يتم قبولها دون أية ملاحظات.

-عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص88.

- ميثاق المكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص16.

¹ - انظر: بقرار مجلس الدولة الفرنسي رقم 80722 المؤرخ في 27 فيفري 1991.

و يعتمد المحقق الجبائي في تقييمه العام للمحاسبة الجبائية للمكلفين بالضريبة على النصوص التشريعية و التنظيمية كالمخطط المحاسبي الوطني؛ و القانون التجاري؛ و قانون الإجراءات الجبائية؛ و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛... إلخ

و بالتالي على المحقق أن يعطي تقييمه العام لمحاسبة المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، و يأخذ هذا التقييم أحد الشككين إما القبول للمحاسبة التي أجريت من قبل المحقق الجبائي و إما رفضها.

أ) قبول المحاسبة:

إذا كانت المحاسبة متطابقة مع أحكام المخطط المحاسبي الوطني، مستوفية لجميع الشروط الشكلية و الموضوعية، و أن النقائص المتواجدة بها لا ترقى إلى درجة رفض المحاسبة، تكون هذه الأخيرة مقبولة و بالتالي تصحح النتائج عن طريق الإجراءات الاعتراضية.

لأن المكلف بالضريبة محل المحاسبة قد احترام جميع الالتزامات الجبائية و المحاسبية الملقاة على عاتقه؛ تم تبليغ هذه النتائج المتوصل إليها من قبل المحقق الجبائي إلى المكلف بالضريبة؛ و الذي قد يجري محادثة أو حوار وجاهي اعتراض مع الإدارة الجبائية حول النتائج المبلغة؛ على أن يتم التبليغ عن طريق رسالة موصى عليها مع العلم بالوصول، أو تسليمها إلى المكلف بالضريبة شخصياً و تصبح الضريبة محددة نهائياً و لا يمكن للإدارة الجبائية الرجوع فيها.

ب) رفض المحاسبة:

تطبيقاً لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على ما يلي: "لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة؛ إلا في الحالات الآتية:

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11¹ من القانون التجاري و لشروط و كفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

¹ -أنظر: المادتين 9 و 11 ق ت.

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاءً أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في عمليات المحاسبة.

- تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائياً على إثر رفض المحاسبة و هي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة".

و كما ألزمت المادة 9 من القانون التجاري كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر أن يمسك دفاتر اليومية العامة و تسجيل جميع عمليات المؤسسة فيه.

كما تنص المادة 11 على إلزامية مسك سجل الجرد لعناصر أصول المؤسسة في نهاية كل سنة. على أن تكون المحاسبة مفصلة و تسمح بتسجيل و مراقبة العمليات التي تجريها المؤسسة و إعداد الوثائق المحاسبية غير أنه في هذه الحالة لا يكون للمكلف بالضريبة الحق في الإجراءات الاعتراضية مادام أنه لم يحترم الإجراءات و الشروط المنصوص عليها القانون، فتعتمد الإدارة الجبائية الإجراءات الأحادية الجانب، إذ أنها تفرض أسس الضريبة دون أخذ رأي أو ردّ المكلف بالضريبة.

الفصل الثاني

الضمانات السابقة لإجراء التحقيق و المعتمدة

أثناء التحقيق

إن المكلف بالضريبة يبقى دائماً محاطاً بضمانات قانونية حوّله إياها المشرّع، معزّزاً إياها بنصوص قانونية و تشريعية الأمر الذي يجعلها من النظام العام، و في حال مخالفتها يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي أجريت من قبل المحقق الجبائي.

إن الضمانات القانونية قد تكون سابقة لإجراء التحقيق و قد تكون خلال سير الإجراءات، فالإجراءات السابقة للقيام به تكون محاطة بمجموعة من الضمانات منها ما هو متعلق بالأعوان القائمين بالتحقيق فيما يخص الاختصاصات المنوطة بهم و المخولة لهم في إطارها الشخصي و الزماني و المكاني؛ و منها ما هو متعلق بشروط الإعلام أو إشعار المكلف بالضريبة إذ لا يمكن البدء في التحقيق إلاّ بعد إشعار المكلف بالضريبة بذلك¹ و الذي من الواجب احترام مجموعة من الشروط منها ما هو خاص بكيفية الإعلام أو الإشعار و منها ما هو خاص بمحتوى الإشعار، و شروط أخرى تهتم بميثاق المكلف بالضريبة و حق الاستعانة بمستشار، و كل هذه تعتبر من الضمانات المتوفرة لصالح المكلف بالضريبة قبل البدء في عملية التحقيق العميق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

و هناك من الشروط الواجب احترامها من قبل الإدارة الجبائية و التي تشكل ضمانات للمكلف بالضريبة أثناء البدء في عملية التحقيق؛ بأن تجبر الإدارة الجبائية من تحديد مدة التحقيق الجبائي وفقاً لنص المادتين 5/20، 4/21 قانون الإجراءات الجبائية؛ مع تطبيقها لأهم ضمانات ألا و هي الوجاهية في التحقيق و كذا أثناء التصحيح الجبائي الذي يعقب عملية التحقيق.

¹ - أنظر: المادة 4/20 قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الأول: الضمانات السابقة لإجراء التحقيق

يتمتع المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات ضمنها المشرع في مجموعة من النصوص القانونية، قبل البدء في عملية التحقيق الجبائي، و قد أورده في مجموعتين من الشروط أو الضمانات، منها ما يتعلق بالإدارة الجبائية ممثلة في العون المكلف بالتحقيق و التي تكون ملزمة باحترامها و إلا وقعت جميع تصرفاتها تحت طائلة البطلان؛ و منها ما يتعلق بإعلام المكلف بالضريبة، و بناءً على ذلك سنعالج هذا المبحث في مطلبين.

المطلب الأول: الشروط المتعلقة بعون الإدارة المكلف بالتحقيق

إن قانون الإجراءات الجبائية حث على ضرورة أن يتمتع العون المكلف بالتحقيق الجبائي على رتبة مراقب على الأقل؛ حتى يكون مختصاً شخصياً لممارسة مهامه و لربما أن المشرع حينما حرص على أن يكون للمحقق رتبة مراقب على الأقل فهذا حرصاً منه على ضمانة محققة للمكلف بالضريبة لما للعون في هذه الرتبة أو من كان أعلى منه درجة من تأهيل و معرفة بضمان إجراء تحقيق موضوعي غير أنه يجب الذكر على أن هذه الضمانة أي ضمانة الاختصاص لا تنحصر في الاختصاص الشخصي و فقط و إنما تتعداه لتشمل الاختصاص المكاني و كذا الاختصاص الزماني لأن الإدارة الجبائية لا تملك من الاختصاص المطلق لإجراء رقابتها على المكلف بالضريبة؛ و لهذا سنتطرق لهذه الضمانة و التعرف على الاختصاص الشخصي للإدارة الجبائية أو العون المكلف بالتحقيق ثم الاختصاص المكاني و الزماني لهذا الأخير.

الفرع الأول: الاختصاص المادي أو الشخصي

باستقراء المادة 2/21 قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجزائري أكد على أن صاحب الاختصاص في عملية التحقيق الجبائي بنوعيه المحاسبي و المعق لمحمل الوضعية الجبائية يجب ألا تقل رتبة عن رتبة مراقب إذ أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تتم مهمة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يتمتعون برتبة مراقب أو من يعلوهم درجة، و هم الذين يدخلون في دائرة المفتشون الجبائيون و المدراء ذوي التصنيف الأسمى في الإدارة الجبائية.

إذن فالمراجعة الجبائية في كل الأحوال أو في غالبها تتم من طرف مراجع ذو كفاءة حتى تتحقق الاستقلالية و الموضوعية لنتائج المراجعة؛ فتوفر الكفاءة لدى المحقق تسمح له بإتمام مهمته في إطار قانوني وفقاً لأطر و آداب المهمة المعمول بها في هذا المجال¹.

أ) مفهوم الاختصاص الشخصي:

يقصد بالاختصاص الشخصي توزيع العمل داخل الجهة الإدارية المختصة على الموظفين حسب تقسيم العمل فيما بينهم².

و عرفه الفقه على أنه القدرة على ممارسة عمل قانوني لكونه من اختصاص الجهة الإدارية المنوط بها اتخاذ العمل القانوني.

و بالتالي فإن أي عمل صادر عن الإدارة الجبائية يجب أن يدخل ضمن اختصاصات و صلاحيات موظف الإدارة الجبائية، و إلا كان عمله مشوباً بعيب تجاوز الاختصاص³ المادي و هو ما يسمى بعدم الاختصاص الموضوعي.

إن الحرص و التأكد على ضرورة أن تكون الرقابة الجبائية بنوعيتها رقابة في المحاسبات أو رقابة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة صادرة عن عون إدارة جبائية لا تقل رتبته عن رتبة مراقب إذ الهدف من هذا الحرص لتفادي الأخطاء التي يمكن أن يرتكبها الأعوان الأقل درجة نظراً لقلّة خبرتهم و معرفتهم المحدودة لمختلف القوانين التي تحكم التحقيق إضافة إلى خطورة النتائج المترتبة عن التحقيق إذ يؤدي في غالب الأحيان إلى التصحيح الجبائي.

هذا و قد أصبح عملياً من الصعوبة على العون برتبة مراقب إجراء التحقيق نظراً لما يتضمنه الملف الجبائي من تعقيدات من جهة؛ و من جهة أخرى نجد أن المكلف بالضريبة يستعين بمستشارين ذوي خبرة و تكوين متخصص و الذين يمكن لهم تغليب و مراوغة المحقق بسهولة لما لهم من خبرة في ميدان الرقابة الجبائية.

و قد أكد المشرع المصري في نص المادة 146 من قانون الضريبة الموحدة المصري، على أن: "كل شخص يكون له بحكم وظيفته و اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات ملزم بمراعاة لسر المهنة"⁴.

¹ -أنظر: د. محمد براق، المرجع السابق، ص274.

² -أنظر: محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص191.

³ -أنظر: محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص191

⁴ أنظر المادة 146 من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم 185 لسنة 1981 المعدل بموجب القانون رقم 187 لسنة 1993.

و من خلال هذا النص نجد أن المشرع المصري أكد أيضا على ضرورة الاختصاص الشخصي أو الموضوعي لموظف الإدارة الجبائية إذ لا بد على كل موظف مختص الالتزام بالربط أو التحصيل الضريبي أو الفصل في المنازعات الضريبية بمراعاة ما تفرضه عليه ممارسته لوظيفته من التزامات.

ب) عدم الاختصاص الشخصي:

و يكون عند صدور القرار من جهة إدارية غير مختصة كأن تكون صادرة عن جهة إدارية مرؤوسة و هو في الحقيقة من اختصاص جهة رئيسة دون أن يمنح لها أي تفويض في اتخاذ القرار، أو كأن يصدر من جهة رئيسة و هي في الحقيقة من اختصاص جهة مرؤوسة بدون سلطة الحلول و عليه فإن أي قرار صادر عن موظف في الإدارة الجبائية في إطار التحقيق الجبائي يكون باطلاً إذا لم يكن من اختصاصه القيام بهذا التحقيق، و أكد المشرع الجزائري في المادة 2/21 قانون الإجراءات الجبائية على أن التحقيق في المحاسبات و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة يجب أن يكون من قبل موظف لا تقل رتبته من رتبة مراقب أو من يعلوه درجة؛ فإذا تم التحقيق من قبل موظف أقل رتبة من رتبة مراقب فإننا نكون أمام ركن تجاوز الاختصاص أو عدم الاختصاص المادي أو الشخصي و بهذا فإن عدم الاختصاص المادي في القانون الجبائي يخضع لنفس قواعد عدم الاختصاص المادي في القانون العام. و بالتالي فيمكن أن نقول على أن عدم الاختصاص الموضوعي بأخذ أحد الأشكال التالية:

أ/- الاعتداء على اختصاص جهة إدارية موازية:

و مضمونه أن تقوم جهة إدارية بالاعتداء على اختصاص جهة إدارية أخرى مساوية أو موازية لها و ليس هناك تبعية رئاسية أو رقابية بينهما، إلا إذا ما منح المشرع الاختصاص في إصدار قرار معين لأكثر من جهة ففي هذه الحالة إذا ما أصدرت إحدى الجهتين القرار يمتنع على الجهة الإدارية الثانية أن تصدر قرار آخر يتعارض مع القرار الأول.

ب/- اعتداء جهة إدارية دنيا على اختصاص جهة إدارية أعلى منها:

و هذه الحالة من أكثر الحالات وقوعا في العمل الإداري، و تحدث عندما يصدر المرؤوس قراراً من اختصاص رئيسه دون تفويض منه؛ فإذا حصل ذلك فإن القرار يكون معيبا بعب عدم الاختصاص.

ج/- اعتداء جهة إدارية عليا على اختصاص جهة أدنى منها:

من المعلوم أن يتولى الرئيس الإداري حق الرقابة و الإشراف و التوجيه على أعمال مرؤوسيه ضمنا لحسن سير المرفق العام الذي يديره و يشرف عليه؛ و مع ذلك فقد يمنح المشرع بعض الصلاحيات في إصدار قرار معين دون تعقيب من رئيسه الإداري و في هذه الحالة لا يجوز أن يجز الرئيس نفسه محل الجهة الإدارية التي هي أدنى منه، و يتوجب على الرئيس أن ينتظر حين أن تباشر الجهة الأدنى لاختصاصها و من ثم يباشر سلطته في الرقابة عليه في حدود ما يسمح به القانون.

و قد يحصل أن يكون الاختصاص مشتركاً إذ يقوم بممارسته الرئيس و المرؤوس و هنا لا يجوز أن يستقل الرئيس الإداري بممارسة الاختصاص إلا إذا قام بممارسته معه و إلا اعتبر قراره مشوباً بعيب عدم الاختصاص.

د/- اعتداء السلطة المركزية على الهيئات اللامركزية:

يقوم نظام اللامركزية على أساس وجود مصالح إقليمية أو مرفقية اعترف لها المشرع بقدر محدد من الاختصاصات و قدر معين من الاستقلال في مزاولة هذه الاختصاصات تحت وصاية السلطة المركزية في الدولة.

و القانون يصنع حدود للسلطة المركزية على الهيئات اللامركزية سواء اتخذت هذه الرقابة طابع التصديق أو الحل محل هذه السلطات في مباشرة جانب من اختصاصاتها في الحدود التي رسمها القانون. و على هذا الأساس لا يجوز أن تصدر السلطة المركزية قراراً تتجاوز به الحدود القانونية التي رسمها لها المشرع و تمارس اختصاصاً يقع ضمن اختصاص الهيئات المحلية أو اللامركزية؛ و لا يجوز لها أن يحل محلها في مباشرة اختصاص معين لم يخولها القانون حق الحل فيه و لا يجوز لها أن تعدل قرار اتخذته و إلا كان عملها مشوباً بعيب عدم الاختصاص الموضوعي¹.

الفرع الثاني: الاختصاص الزماني و المكاني للمحقق الجبائي

تميز في هذا الفرع بين نوعين من الاختصاص الذي يؤول إلى المحقق الجبائي؛ و هما الاختصاص الزماني ثم الاختصاص المكاني.

¹ أنظر: د. محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر و التوزيع، دون طبعة، 2007، عنابة، ص322.

أولاً: الاختصاص الزماني¹ للمحقق الجبائي

تقتضي قاعدة الاختصاص الزماني للموظف الإداري بصفة عامة و للمحقق الجبائي بصفة خاصة، أن تكون التصرفات القانونية الصادرة عن هذا العون مشروعة ابتداءً من تاريخ صدور قرار تعيينه، و بالتالي فإنه و منذ صدور قرار التعيين للمحقق الجبائي يصبح هذا الأخير مختصاً لرقابة وضعية المكلف بالضريبة القيام بأعمال التصحيح الجبائي حتى بالنسبة لفترات سابقة لتعيينه ما لم يمسه التقادم. و على هذا الأساس فإن قرارات المحقق الجبائي تكون مشوبة بعين عدم الاختصاص الزماني في الحالات التالية:

- 1- إذا صدر القرار من شخص موظف لم يعد يملك الصفة للقيام بذلك.
- 2- إذا صدر القرار خارج المدة التي يقررها القانون.

أ/- بالنسبة للموظف (المحقق الجبائي):

لا بد أن يصدر القرار (أي القيام بإجراءات التحقيق الجبائي) من الشخص أو الموظف المختص أثناء أداء مهامه أي من تاريخ تعيينه أو تنصيبه إلى تاريخ انتهاء مهامه² طبقاً للتشريع الساري المفعول، و قد ذهب مجلس الدولة الفرنسي إلى إلغاء القرارات السابقة على تعيين أو تنصيب الموظف الذي قام بإصدارها³.

ب/- بالنسبة للمدة القانونية:

إذا ما حدّد القانون مدة و فترة معينة للقيام بالتصرف القانوني، فإنه يتعين على الموظف أو الإدارة بصفة عامة المختصة موضوعاً أن تقوم به خلال هذه المدة، و إلاّ اعتبر عملها باطلاً و قابلاً للإبطال. و بناءً على ذلك فإنّ كل إجراء يتخذ خارج النطاق الرامي للمحقق الجبائي يعتبر باطلاً؛ حفاظاً على المراكز القانونية في المجتمع.

¹ أنظر: د. محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 192-193.

² تنتهي مهام الموظف بالتقاعد، الاستقالة، الفصل

³ - أنظر: د. محمد صغير بعلي، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر و التوزيع، د. ط. الجزائر، ص 328.

- د. رايح رتيب، المرجع السابق، ص 89.

ثانياً: الاختصاص المكاني

إذا كانت بعض الهيئات و السلطات الإدارية تمارس اختصاصها عبر كامل التراب الوطني¹ فإن هيئات و سلطات الإدارة المحلية يقيّد و يحدد القانون نطاق و إطار اختصاصها الإقليمي؛ حيث يترتب على تجاوزها لذلك النطاق بطلان قراراتها لوجود عيب عدم الاختصاص المكاني.

و بناءً على هذه القاعدة يتحدّد الاختصاص المكاني لموظفي الإدارة الجبائية سواء كان اختصاصهم في إطار التحقيق المحاسبي أو التحقيق المصوب أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، أو بالنسبة لتصحيح الجبائي بالنظر إلى مصلحة إدارة الضرائب المعيّنين بها، و هي التي يقع بدائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة² الذي يختلف تبعاً لاختلاف نوع الضريبة؛ لكن لا يخرج عن محل إقامة المكلف بالضريبة أو المقرّ التي توجد به المؤسسة الرئيسية بالنسبة للشخص المعنوي؛ أو مكان تواجد المصالح الرئيسية بالنسبة للمقيمين بالخارج أو المقرّ الاجتماعي للشركة أو مقرّ الإدارة الفعلية.

و تجدر الإشارة إلى إمكانية تمديد الاختصاص للإدارة الجبائية المكلفة بالتحقيق لتشمل كل إقليم الولاية، طبقاً للقاعدة العامة، غير أنّه في بعض الولايات لا يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس اختصاصها على كافة إقليم الولاية نظراً لحجمها و لحجم و أهمية النشاطات التي تمارس على مستواها فتختص فقط بقسم معين³.

لكن قد يعترض المحقق الجبائي إشكالات لتقيّد اختصاصه بمكان فرض الضريبة، و هذه الإشكالات لم يتعرّض لها المشرّع الجزائري في إطار قانون الإجراءات الجبائية كحالة تغيير المكلف بالضريبة لعنوانه أي لمكان فرض الضريبة.

و أمام سكوت المشرّع هذه الحالة يمكن قياسها على الحلّ المطبق على وضعية تحصيل الضريبة وفقاً لنص المادة 184 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

إذ تنص المادة 184 من قانون الضرائب المباشرة على ما يلي: "عندما يكون المكلف بالضريبة قد قام بتحويل إمّا مقرّ مديرية المؤسسة أو الاستغلال أو مكان مقره الرئيسي أو مكان ممارسة مهنته أو سكنه أو إقامته الرئيسية، فإن الاشتراكات التي هو مدين بها و المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات المستحقة عن السنة المالية التي حصل فيها التحويل، و السنوات السابقة التي لم يمسهما التقادم؛ على حدّ سواء يمكن فرضها قانوناً بمكان فرض الضريبة المطابق للوضع الجديد".

¹ تتمثل هذه الهيئات في رئيس الجمهورية، الوزير الأول، الوزير.

² أنظر: محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص192.

³ يقصد بالقسم: تقسيم إقليم الولاية إلى أقسام محددة مثل تقسيم ولاية الجزائر إلى قسم شرقي، قسم غربي و القسم الوسطي.

بمعنى أن الإدارة الجبائية المختصة قبل التغير تكون أيضا مختصة بتحصيل الضريبة بعد التغير، و بالتالي فإن الأعوان الجبائيين المختصين بالتحقيق قبل تغير المكلف بالضريبة لعنوانه يحتصون كذلك بالتحقيق في الضرائب و الرسوم المستحقة عن المرحلة السابقة للتغير ما لم يشملها التقادم.

المطلب الثاني: الشروط المتعلقة بالإعلام

تنص المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق و واجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (10) عشرة أيام؛ ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار".

كما تقضي المادة 3/20 مكرر من نفس القانون على ما يلي: "لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار".

كما تنص المادة 3/21 من نفس القانون: "لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الشاملة لشخص طبيعي؛ فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً من خلال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفقاً بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية و منحه أجلاً أدنى للتحضير بخمسة عشر (15) يوماً ابتداءً من تاريخ الاستلام".

من خلال النصوص المذكورة نجد أن المشرع الجزائري أوجب إلزامية إعلام المكلف بالضريبة سواء تعلق الأمر بالتحقيق المحاسبي أو المصوب أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و إن مثل هذا الإجراء لم يكن منصوصاً عليه قبل قانون المالية لسنة 1991¹ و لا حتى بمنحه أجلاً لتهيئة

¹ قانون رقم 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1991. المؤرخ في 18/12/1992 ج ر. رقم 62.

ملفه و تحضير دفاعه و ظلّ العمل على هذا الحال إلى حين صدور قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الذي نص على إلزامية إعلام المكلف بالضريبة بالتحقيق قبل إعلامه و أن يستفيد بمدة لتحضير دفاعه؛ و هذا ما تم تأكيده بموجب المادتين 20، 20 مكرر، 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

و على هذا لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بأي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مقابل إشعار بالاستلام؛ و هنا تظهر الأهمية البالغة للإشعار بالنسبة للإدارة الجبائية، نظراً لإلزاميتها بالإثبات على أن المكلف بالضريبة قد استلم الإشعار و أعلم بطريقة صحيحة لإجراء التحقيق دون أن يكون لها أي حجة في إعلامه شفاهة، على أن يحتوي هذا الإشعار بمجموعة من الشروط سواء من حيث إرسالية أو من حيث محتواه و التي تختلف حسب نوع التحقيق إذا ما كان التحقيق في الحسابات أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة؛ لكنها تبقى تشترك فيما بينها تحت طائلة البطلان في الإشارة إلى إمكانية المكلف بالضريبة في الاستعانة بمسئشار أثناء عملية التحقيق.

الفرع الأول: شروط الإشعار بالتحقيق.

ضمّن المشرع الجزائري الإشعار بالتحقيق بمجموعة من الشروط قبل البدء في عملية التحقيق؛ و جعل منها شروطاً واجبة الاحترام و إلا وقعت جميع الإجراءات باطلة يمكن للمكلف بالضريبة الطعن فيها بالبطلان و تقسم شروط الإشعار بالتحقيق إلى قسمين؛ منها ما هو متعلق بكيفية إرسال الإشعار، و التي وردت في قانون الإجراءات الجبائية¹؛ و منها ما ورد في القانون التجاري²، إذا كان المكلف بالضريبة في حالة إفلاس أو تسوية قضائية، أمّا الشروط الأخرى فتتعلق بمحتوى الإشعار؛ و التي بدورها تختلف فيها البيانات من الإشعار بالتحقيق في الحسابات و التحقيق المصوب و تلك البيانات التي تتعلق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

و على هذا سنتطرق إلى شروط الإشعار بالتحقيق فيما يتعلق بالشروط المتعلقة بإرساله، ثم إلى شروط محتوى الإشعار بالتحقيق.

¹ أنظر: المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية.

² أنظر: المواد 638، 244-267، 273 قانون تجاري.

أ) الشروط المتعلقة بإرسال الإشعار بالتحقيق:

سبق الذكر على أن المشرع الجزائري أوجب إعلام المكلف بالضريبة قبل قيامه بالتحقيق تحت طائلة البطلان و قد يكون هذا الإعلام أو إرسال الإشعار¹ بوسيلتين؛ إما عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام أو بتسليمه الإشعار مباشرة مع إشعار بالاستلام، على أن يسلم الإشعار في بداية كل عملية رقابة؛ و بالتالي لا يكفي إرساله إلى المكلف بالضريبة فقط بل لابد أن يستقبل هذا الإشعار من قبله، ليصبح كدليل بأنه توصل إلى علمه بالإشعار؛ لذلك يفضل المحققون طريقة تسليم الإشعار مباشرة إلى المكلف بالضريبة لتفادي مشاكل عديدة كأن يدعي المكلف بالضريبة عدم وصول الإشعار أو أنه تأخر في الوصول إلى علمه متحججا في ذلك بالمدة المحددة و هي 10 أيام ابتداءً من تاريخ إرسال الإشعار²؛ إذا تعلق الأمر بالتحقيق المحاسبي أو التحقيق المصوب ة مدة 15 يوماً بالنسبة للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.

كما يعتبر إعلام المكلف بالضريبة صحيحاً في حالة عدم قبول استلام الإشعار، برفض سحبه من البريد رغم علمه بذلك، أو أنه غير عنوانه دون التصريح بذلك التغير إلى إدارة الضرائب؛ لكن إذا تم تسليم الإشعار إلى شخص يفتقد الصفة في تسليمه له بالرغم من توصل الإدارة الجبائية بعنوان المكلف بالضريبة الجديد فيكون باطلاً؛ إذ القاعدة في مجال التحقيق في المحاسبات أن يرسل الإشعار إلى المكلف بالضريبة شخصياً إذا كان شخصاً طبيعياً، أما إذا كان شخصاً معنوياً فيسلم إلى ممثله القانوني، الذي قد يكون رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام لشركة المساهمة طبقاً للمادة 638 القانون التجاري³ و التي تنص على ما يلي: "يتولى رئيس مجلس الإدارة تحت مسؤوليته، الإدارة العامة للشركة و يمثل الشركة في علاقاتها مع الغير يتمتع الرئيس بالسلطات الواسعة للتصرف باسم الشركة في كل الظروف مع مراعاة السلطات التي يخولها القانون صراحة لجمعيات المساهمة و كذا السلطات المخصصة بكيفية خاصة لمجلس الإدارة و في حدود موضوع الشركة...".

أما إذا تعلق الأمر بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة؛ يجب إرسال الإشعار بالتحقيق إلى الشخص المكلف بالضريبة شخصياً، غير أن المشكلة قد تثور في حالة غياب المكلف بالضريبة؛ و هنا رأى مجلس الدولة الفرنسي أن الإشعار الذي يسلم إلى زوج المكلف بالضريبة يعتبر صحيحاً⁴.

¹ الإشعار بالتحقيق يكون في 04 نسخ، واحدة تسلم للمكلف بالضريبة، و الثلاثة الأخرى يؤشر بختم عليها و يضع فيها تاريخ الاستلام و ترجع للمحقق ليحتفظ بها في ملف الرقابة.

² أنظر: د. بن أعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة، دط، 2011، الجزائر، ص45.

³ أنظر: قرار رقم 25569 الصادر بتاريخ 29 جويلية 1983. عن مجلس الدولة الفرنسي.

⁴ أنظر نفس قرار مجلس الدولة الفرنسي، رقم 25569.

أمّا إذا وجد المكلف بالضريبة في الحبس فإن الإشعار يرسل إلى مدير المؤسسة العقابية المحبوس بها المعني بالأمر محلّ التحقيق الجبائي.

أما إذا وجد في حالة إفلاس أو تصفية أو في حالة تسوية قضائية فإن المشرع الجزائري حدّد في المادة 244، 267، 273 من القانون التجاري كيفية الإشعار.

فطبقا لنص المادة 244 و المادة 267 القانون التجاري، فالإشعار يرسل إلى المصفي إذا كان المكلف بالضريبة في حالة إفلاس أو تصفية.

أما إذا كان في حالة تسوية قضائية فيرسل إلى المدين بصفة رئيسية¹ طبقا لنص المادة 273 القانون التجاري.

أما إذا وجد المكلف بالضريبة في حالة وفاة فيرسل الإشعار بالتحقيق إلى الورثة.

ب) محتوى الإشعار بالتحقيق:

بقي المشرع الجزائري حريصا على حماية المكلف بالضريبة فلم يكتف بحمايته في حالة إرسال الإشعار بالتحقيق و تبليغه بأنه سيخضع للتحقيق، بل راح إلى أبعد من ذلك إذ ضمّن هذا الإشعار مجموعة من البيانات الإلزامية التي من شأنها أن تفتح المجال للمكلف بالضريبة لأخذ فكرة أولية على التحقيق و تذكيره بما يتمتع به من حقوق اتجاه الإدارة الجبائية.

غير أنه يجب التمييز في هذه البيانات الإلزامية بحسب نوع التحقيق المراد إجراءه، إن كان تحقيقا في المحاسبات أو تحقيق معمق في مجمل الوضعي الجبائية الشاملة.

1- بيانات الإشعار بالتحقيق في المحاسبات:

بالرجوع إلى الفقرة الثانية، البند الرابع، المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المشرع حدّد مجموعة من البيانات الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق في المحاسبات و هي كالتالي:

- ألقاب و أسماء و رتب القائمين بالتحقيق، و العبرة من تحديد ألقابهم و أسمائهم و رتبهم للتأكيد على الاختصاص الشخصي للمحقق القائم بالتحقيق المحاسبي.

Jean-Claude DRIE. Procédures de contrôle fiscal ;la voix de l'équilibre.édition l'harmattan ;2005 ;P47

¹ تقضي المادة 273 القانون التجاري بإمكانية قيام المدين بكافة الإجراءات التحفظية غير أنه لا يقوم بهذه الإجراءات بمفرده و إنما بمعرفة من وكيل التفليسة.

- تاريخ و ساعة أوّل تحقيق بعين المكان، و الغرض من ذلك تبيان مدى احترام الإدارة الجبائية للمدة القانونية للتحضير بالنسبة للمكلف بالضريبة و المحددة بـ 10 أيام.
 - ذكر الفترة التي يتم التحقيق فيها؛ و العبرة هنا ليتأكد من أنّ المحققين المكلفين بعملية التحقيق المحاسبي لم يسبق لهم و أن راقبوا الفترات المتقدمة.
 - ذكر الحقوق و الضرائب و الرسوم المعنية بالتحقيق، فإذا لم يذكر نوعاً من هذه الأنواع في إشعاره و أراد التحقيق فيه، فلا يمكنه القيام بذلك التحقيق في هذا النوع الذي لم يذكره في إشعاره تحت طائلة البطلان؛ مثلاً إذا أشار في إشعاره إلى الضرائب المباشرة و الضريبة على القيمة المضافة دون أن يذكر مثلاً الضرائب على الأرباح الصناعية و التجارية فإنه لا يجوز له التحقيق في هذا النوع الأخير من الضرائب؛ و إلاّ اعتبر التحقيق الذي يجريه على الأرباح الصناعية و التجارية باطلاً.
 - تبيان أن للمكلف بالضريبة محل التحقيق أنّ له الحق في الاستعانة بمسئشار؛ و إلاّ وقع التحقيق تحت طائلة البطلان.
 - إرفاق الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة الذي يحدّد فيه حقوقه و واجباته.
- و هذه البيانات هي نفسها البيانات الواجب توافرها في التحقيق المصوّب باعتباره تحقيقاً محاسبياً؛ فقط أنّ المشرّع الجزائري أضاف في الفقرة الثالثة من المادة 20 مكرر على إلزامية أن يوضح في الإشعار بالتحقيق طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.
- 2- بيانات الإشعار بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:
- باستقراء الفقرة الثانية البند الثالث من المادة 21 قانون الإجراءات الجبائية، نجد مجموعة من البيانات الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق إذا تعلق الأمر بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية، و لكن الملاحظ على أنّ المشرّع الجزائري لم يتوسع في هذه البيانات على خلاف التحقيق المحاسبي و تتمثل هذه البيانات في:
- تبيان المدة التي يتم التحقيق فيها، و هو ما ذهب إليه أيضا المشرّع الفرنسي الذي أكدّ على تحديد سنوات الفحص¹ و طبيعته.

¹ يقصد بالفحص الدقيق: التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

- الإشارة إلى أن للمكلف بالضريبة حق الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق تحت طائلة البطلان.

- أن يكون الإشعار مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة.

و من هنا نجد أن البيانات التي أوردها المشرع في الإشعار بالتحقيق سواء كان تحقيقاً محاسياً أو تحقيقاً معمقاً في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة تختلف من إشعار إلى الثاني حسب نوع التحقيق، غير أنها تشترك في بيان واحد و الذي أوجب المشرع ذكره تحت طائلة البطلان و هو حق المكلف بالضريبة محل التحقيق بنوعيه الاستعانة بمستشار أثناءه، و هو ما يثبت أهمية هذه الضمانة في التشريع الجزائري لتكريسها لحق الدفاع و الذي يسعى المشرع من خلالها إلى تدعيمها لصالح المكلف بالضريبة محل التحقيق، غير أن هذا التكريس لهذا النوع من الضمانة يمكن أن تستشفه بالأخص عندما يواجه المكلف بالضريبة إدارة الضرائب و هي التي تحظى بامتياز عام، قد تستغله و تتعسف من خلاله في مواجهته تحت ستار تحقيق المصلحة العامة للدولة.

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالميثاق المكلف بالضريبة و المدة القانونية لحق الرد

لا يمكن البدء في عملية التحقيق من قبل المحققين الجبائيين ما لم يصحب معه ميثاق المكلف بالضريبة و تسليمه إياه و الذي من شأنه التحقق من حقوق و واجبات المكلف بالضريبة محل التحقيق سواء كان تحقيقاً في المحاسبات أو تحقيقاً معمقاً في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، و لربما هذا الإجراء يعتبر إجراءً جوهرياً للقيام بعملية التحقيق لكن في مقابل ذلك لا بد أيضاً احترام المدة القانونية الواجب منحها إلى المكلف بالضريبة لتحضير نفسه لهذه العملية و تختلف هذه المدة حسب كل تشريع معمول به في الدول المقارنة.

أ) الشروط المتعلقة بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية:

تصدر الإدارة الجبائية¹ وثيقة تحتوي على حقوق و واجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، تسمى بميثاق المكلف بالضريبة²، هذه الوثيقة يتم تسليمها إلى المعني بالأمر من قبل المحقق الجبائي و ذلك قبل بداية أي تحقيق جبائي.

فميثاق المكلف بالضريبة يلخص و يشرح بلغة مبسطة القواعد العامة المطبقة أثناء عملية التحقيق بصورة تمكن المكلف بالضريبة من فهم حقوقه و واجباته أثناء هذه العملية و قبولها بسهولة.

و تعتبر هذه الوثيقة مجرد أدلة استرشادية لا ترقى إلى درجة الوثائق القانونية و ليس لها من القوة الالزامية سوى ما تتضمنه من التزامات أدبية يتعين الوفاء بها أو ما تتوفر عليه من تطمينات للمكلف بالضريبة محل الرقابة بتبيان حقوقه التي يتمتع بها و التي نصّ عليها القانون صراحة. كما يبين الإجراءات اللازمة للحصول على حقوقه عندما تبتعد الإدارة عن تطبيقها.

مع العلم أن ميثاق المكلف بالضريبة صدر لأول مرة في الجزائر سنة 1996 و لم تكن إدارة الضرائب ملزمة بتقديمها نظراً لعدم وجود نصّ قانوني يلزمها بذلك.

و بموجب قانون المالية لسنة 2000³ كرس مبدأ إرسال إشعار بالتحقيق على أن يكون مرفقاً بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة و ذلك بموجب المادتين 04 و 07 منه و اللتان قضت بتعديل المادتين 131 مكرر⁴ و المادة 190⁵ من قانون الضرائب المباشرة، المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية، و جعل منه إجراء إلزامي يؤدي تخلفه إلى بطلان إجراءات التحقيق و نجد أن هناك اختلاف في تسميته بين الدول فنجد على سبيل المثال الولايات المتحدة الأمريكية تسميه حقوق المكلف بالضريبة بدأ العمل به سنة 1988 أين أصدر الكونجرس الأمريكي الجامع لإعلان حقوق المكلفين، و ذلك بمناسبة

¹ يصدر ميثاق المكلف بالضريبة من قبل إدارة الضرائب و التي تكون ممثلة من قبل المديرية العامة للضرائب.

- Martine Betch ;droit fiscal ;Vuibert ;2^{ème} édition ;2010 ;Paris ;P351

-Hamid Djounidi ;droit fiscal ;hachette supérieur ;Pari ;2001 ;P62

² -أنظر: الملحق رقم 01.

³ - انظر: قانون رقم 99-11 المتضمن قانون المالية لسنة 2000. المؤرخ في 1999/12/23 ج، ر رقم 92 الصادرة بتاريخ 1999/12/25.

⁴ -انظر: المادة 131 مكرر: معدلة بموجب قانون المالية لسنة 2000، و ملغاة بموجب المادة 200 قانون المالية لسنة 2002 (تنقل هذه الأحكام إلى قانون الإجراءات الجبائية).

⁵ - معدلة بموجب المادة 07 من قانون المالية لسنة 2000؛ و الملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 (و تنقل هذه الأحكام إلى قانون الإجراءات الجبائية).

صدور قانون ضرائب جديد ثم تم تعديل هذا الإعلان في سنة 1996، 1998 و 2000؛ لغرض نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بالضريبة حول حقوقهم أثناء تعاملهم مع الإدارة الجبائية الأمريكية.

- أمّا في كندا فقد صدر ميثاق إعلان المكلفين بالضريبة سنة 1984؛ معلنا عن عمل الإدارة الضريبية وفقاً لنصوص القانون الضريبي و إلاّ كان عملها غير مشروع.

- أمّا في بلجيكا فصدر ميثاق المكلف بالضريبة سنة 1986 بعد أن تم نقل صلاحيات التحقيق في جرائم الغش الضريبي من إدارة الضرائب إلى النائب العام، و الهدف من إصدار هذا الميثاق محاولة منع التعاون ما بين موظفي إدارة الضرائب و مكتب النائب العام في التحقيقات الجنائية.

- أمّا في فرنسا فقد أصدر ميثاق المكلف بالضريبة في 19 جانفي 1975 لتنظيم أعمالها؛ غير أنّه لم يصبح ملزماً إلاّ بعد سنة 1985 أين ألزمت الإدارة الجبائية الفرنسية بتزويد المكلف بالضريبة بنسخة من هذا الميثاق قبل القيام بأي عمل من أعمال المراجعة أو التحقيق؛ و إلاّ اعتبرت جميع أعمالها باطلة¹.

- أمّا في مصر فقد أنشأت إدارة عامة لخدمة المكلفين بالضريبة بموجب قرار وزير الدولة للتنمية الإدارية و رئيس الجهاز المركزي للتنظيم و الإدارة رقم 885 سنة 2002 بهدف تسهيل أداء خدمة المكلفين بالضريبة مع إدارة الضرائب و بقيت هذه الإدارة مكلفة بإصدار ميثاق مكلف بالضريبة تحدد فيه أيضا حقوقه و واجباته اتجاه الإدارة الضريبية².

ب) احترام الإدارة الجبائية للمدة القانونية للتحضير:

سبق الذكر على أنّ المحقق الجبائي لا يتسنى له القيام بعملية التحقيق الجبائي بنوعيه التحقيق في المحاسبات و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلاّ بعد إعلام المكلف بالضريبة بذلك، و منحه الأجل الكافي للتحضير؛ و من هنا على الإدارة الجبائية وفقا للتشريع الجزائري الجبائي احترام مدة عشرة (10) أيام كاملة تسري ابتداءً من اليوم الموالي لإرسال الإشعار بالتحقيق، إذا تعلق الأمر بالتحقيق في

¹ أنظر: د. رمضان صديق، المرجع السابق، ص81.

² أنظر: نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص468.

المحاسبات و التحقيق المصوب؛ و مدة خمسة عشر (15) يوماً إذا تعلق الأمر بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

غير أن هناك استثناءات أوردها المشرع و هي حالة قيام الإدارة الجبائية برقابة مفاجئة؛ فهنا يسلم الإشعار بالتحقيق قبل البدء بعملية المراقبة غير أنه لا يجوز في هذه الحالة رقابة الوثائق إلاّ بعد استنفاذ مدة التحضير المنصوص عليها سابقاً؛ و بعد نهاية المدة القانونية؛ يبدأ المحقق الجبائي في عملية الرقابة محترماً في ذلك المدة القانونية الممنوحة له لإجراء التحقيق.

من خلال هذا نجد أن المشرع الجزائري قد ميّز بين المدة الممنوحة للمكلف بالضريبة للتحضير إذ جعل منها 10 أيام كاملة تسري ابتداءً من اليوم الموالي لإرسال الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق المصوب و مهلة 15 يوماً بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

أمّا المشرع الفرنسي فقد حدّد مدة 15 يوماً أيضاً كمهلة تمنح للمكلف بالضريبة محلّ الرقابة في المحاسبات غير أن مجلس الدولة¹ أقر على أنه مهلة يومين، أو 06 أيام، أو 07 أيام كافية للمكلف بالضريبة لتحضير نفسه².

الفرع الثالث: حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار

حق المكلف بالضريبة في التمثيل أمام الإدارة الضريبية حق جوهري و أساسي؛ ذلك أن العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية محورها التلاقي الشخصي بين الطرفين، فالجهة الإدارية تمثل من قبل موظف الإدارة الجبائية أو ما يسمى بالمحقق الجبائي، أما المكلف بالضريبة إمّا أن يكون حاضراً بنفسه أو عن طريق وكيل عنه، و هو في القانون الجزائري المستشار.

و نجد أن هذا الحق الجوهري نص عليه المشرع الجزائري صراحة؛ و منح أحقية للمكلف بالضريبة محلّ التحقيق سواءً تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبات أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في التمثيل أمام الإدارة الضريبية.

¹ قرار مجلس الدولة رقم 720، الصادر بتاريخ 25 أبريل 1990. المنشور . Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz.1991, N°56, p124.

² أنظر: -Michel Bouvier, Opcit, P 705-706.
-THIERRY Lamuelle, opcit, P262.

فبالرجوع لقانون الإجراءات الجبائية و باستقراء نصّ المواد 20، 20 مكرر، 21 منه فإنّ المشرع أكدّ على ضرورة الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق الجبائي، إذن ما موقف المشرع الجزائري في تطبيق هذه الضمانة و ما مدى تطبيقها من قبل القاضي الإداري؟

أ) موقف المشرع الجزائري من حق الاستعانة بمستشار:

باستقرار المادة 4/20 البند 2 قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على ما يلي: "يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعينة، و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها و أن تشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أنّ المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء عملية الرقابة".

أما المادة 3/21 البند 2 تقضي بما يلي: "أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و أن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو...".

من المادتين المذكورتين نجد أنّ المشرع الجزائري حرص على ضرورة تنبيه المكلف بالضريبة محلّ الرقابة الجبائية سواء كانت رقابة في المحاسبات أو رقابة في الوضعية الجبائية الشاملة على ضرورة الاستعانة بمستشار؛ و أنّ هذا الإجراء قد يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق في حال إغفاله.

و يتم التبليغ أو التنبيه على ضرورة الاستعانة بمستشار أثناء القيام بإرسال الإشعار بالتحقيق إلى المكلف بالضريبة محلّ التحقيق¹ يعني أنه من واجب إدارة الضرائب إعلامه بأن له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره هو.

غير أنه لا بد من التنويه على أن ضمانة الاستعانة بمستشار لا تعني بالضرورة حضور و وجود المستشار أثناء عملية التحقيق فإذا غاب المستشار عن التحقيق أو رفض المكلف بالضريبة الاستعانة به رغم صحة إعلامه بذلك في الإشعار بالتحقيق لا يؤثر سلباً على مجريات التحقيق و السير الحسن لعملية الرقابة.

¹ أنظر: ميثاق المكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص16.
-العيد صالح، المرجع السابق، ص52.
- Dr.Mohamed Abbas MAHERZI, Opcit, P 102

و من خلال هذا نجد أنّ المشرع جعل من حضور المستشار أثناء عملية التحقيق اختيارية للمكلف بالضريبة و عدم حضوره للتحقيق لا يؤثر على القيام به؛ فحضور المستشار من عدمه ليس هو الضمانة التي يحميها القانون، و إنما ضرورة الإشارة إلى هذه الضمانة في الإشعار بالتحقيق و هي التي يترتب على إغفالها بطلان إجراءات التحقيق.

فبالرغم من أنه حق طبيعي لأيّ مكلف بالضريبة لكن في حالة غيابه فإنّه يتم الفصل في الموضوع أي القيام بعملية الرقابة.

و نجد أنّ مصر قد انتهجت نفس النهج في مادتها 121 من قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2006، إذ نصت أن الجهة الإدارية يمثلها موظف الإدارة الضريبية (مأمور الضرائب) أمّا الممول¹ فإنّما أن يكون حاضراً بنفسه أو عن طريق وكيل عنه؛ و قبله أيضا قانون 09 لسنة 2005 في مادته 83.

(ب) تطبيق القاضي الإداري لضمانة الاستعانة بمستشار:

كان للقاضي الإداري الجزائري دور مهم و فعّال في تطبيق أحكام ضمانة الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق الحسابي أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، ذلك أن هذه الأخيرة تلعب دوراً هاماً في منح المكلف بالضريبة الحق في الدفاع الذي يمكن أن يستشف من خلال عمل المستشار كرجل قانون أو وسيط يحاور الإدارة الضريبية لصالح المكلف بالضريبة.

و لربّما القرار الصادر عن المحكمة العليا عن غرفتها الإدارية -سابقا- تحت رقم ملف 104152، و التي أيدت من خلاله قراراً صادراً عن مجلس قضاء وهران دليل على تكريس هذه الضمانة، إذ أنه قضى ببطلان نتائج التحقيق التي أجريت على السيد (ب.م) لخرق الإدارة الجبائية للضمانة التي كانت ممنوحة للسيد (ب.م) قبل التحقيق بموجب المادة 378 قانون الضرائب المباشرة -سابقا- و التي كانت تنص على إلزامية الإشارة إلى الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق.

¹ الممول: يقصد به في التشريع المصري و الأردني، الشخص المكلف بالضريبة.

و تعود وقائع القضية إلى تاريخ 1989/10/14؛ حيث قامت الإدارة الجبائية بحاسي بونيف إشعار السيد (ب.م) -مقاوم لأشغال القنوات- بأنه سيكون محل تحقيق جبائي على محاسبته، و أن عليه إحضار الدفاتر المحاسبية للفترة الممتدة ما بين 1985/01/01 إلى 1988/12/21 إلى مقر المصلحة الجهوية لوهرا، و بعد إجراء التحقيق، وضع السيد (ب.م) محل تصحيح جبائي، و بعد ما قام بطعن بالبطلان في قرار التصحيح الجبائي أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران بحجة خرق الإدارة الجبائية للضمانة الممنوحة له بموجب المادة 378 من قانون الضرائب المباشرة و أصدرت القرار بالبطلان بتاريخ 1992/01/11؛ فاستأنفت الإدارة الجبائية ممثلة في مدير الضرائب بالنيابة عن وزير الاقتصاد في قرار البطلان بتاريخ 1994/04/08؛ حيث اعتمدت في استئنافها لتأكيد صحة إجراءات التحقيق الجبائي على احترامها لضمانة الاستعانة بمستشار، مدعية بأنها قد أرسلت إشعاراً بالتحقيق تحت رقم SRV/1516 مؤرخ في تاريخ 1989/09/23 تعلم فيه بأنه للمكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار غير أنها لم تقدم ما يثبت صحة إدعاءها بل و أن المكلف بالضريبة قدم استدعاء مؤرخ في 1989/10/14 يلزمه بالحضور إلى مقر المصلحة الجهوية للتحقيق بوهرا مصحوب بالوثائق المحاسبية دون أي إشارة إلى حقه في الاستعانة بمستشار، و قد اعتبر القاضي الإداري هذا الاستدعاء بمثابة إشعار بالتحقيق خالي من أحد أهم البيانات الإلزامية المنصوص عليها في المادة 378 من قانون الضرائب المباشرة بالنتيجة أيد القاضي الإداري بالمحكمة العليا قرار المجلس الذي قضى ببطلان نتائج التحقيق الذي أجري على السيد (ب.م) لخرق الإدارة الجبائية للضمانة الممنوحة له بالمادة 378 قانون الضرائب المباشرة.

المبحث الثاني: الضمانات المعتمدة أثناء التحقيق الجبائي

يبدأ المحقق الجبائي في عملية التحقيق الميداني، بعد أن يمنح للمكلف بالضريبة المدة القانونية لتحضير نفسه و الدفاع عن حقوقه الممنوحة له قانوناً للتحقيق في المحاسبات، و التي تختلف بحسب التحقيق الذي يخضع له إن كان تحقيقاً في المحاسبات أو تحقيقاً مصوباً أو تحقيقاً في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، على أن يحترم مجموعة من الإجراءات الجوهرية؛ أهمها تلك المتعلقة بمدة التحقيق بعين المكان و التي لا يجوز له تجاوزها تطبيقاً لأحكام المواد 5/20؛ 20 مكرر فقرة 4، 4/21 قانون الإجراءات الجبائية و إلا اعتبرت إجراءات التحقيق باطلة؛ ما دام أنها تخرق حقاً من حقوق المكلف بالضريبة و الذي يشكل له ضمانات قانونية؛ و تجعله في مركز ممتاز مع الإدارة الجبائية؛ على أن يخضع تحديد مدة التحقيق في المحاسبات إلى عاملين أساسيين إما طبيعة النشاط الممارس من قبل المكلف بالضريبة أو إلى رقم الأعمال السنوي المحقق، غير أنه و في إطار التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة فإن المشرع يضع أي معايير للتمييز بين المكلفين بالضريبة.

و إلى جانب هذه الضمانة التي ألزم المشرع الجبائي على المحقق احترامها؛ ألزمه أيضاً إلى ضرورة أن ينتهج أسلوب الحوار المباشر و الوجيه مع المكلفين بالضريبة أثناء فترة التحقيق؛ و التي يستمدّها من مجموعة من المصادر المكتوبة و غير المكتوبة؛ باعتبار أن المشرع لم ينص عليها صراحة. بموجب نصّ قانوني لكن يمكن أن يستشفها من خلال نصوص قانونية.

و على هذا فإننا سنتطرق إلى هذا المبحث من خلال مطلبين نتطرق في المطلب الأول إلى تحديد مدة التحقيق الجبائي و في المطلب الثاني إلى ضمانات الوجيهة في إجراءات التحقيق الجبائي.

المطلب الأول: تحديد مدة التحقيق الجبائي

تنص المواد 5/20¹؛ 4/20 مكرر، 4/21² من قانون الإجراءات الجبائية، على تحديد المدة القانونية لإجراء التحقيق من قبل الإدارة الجبائية و بالتحديد من قبل المحققين الجبائيين.

غير أن هذه المدة تختلف من التحقيق في المحاسبات عنه في التحقيق المصوب و عنه في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة، كما أن كل واحد من هذين التحقيقين تقوم على معيار معين و محدد لأجل تحديدها؛ فالتحقيق المحاسبي يقوم على معيار رقم الأعمال الذي يحققه المكلف بالضريبة؛ أما إذا تعلق الأمر بالتحقيق في مجمل الوضعية الشاملة فإن المدة لا تتجاوز سنة واحدة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، دون النظر إلى حجم الدخل الذي يحققه المكلف بالضريبة.

إن تحديد مدة التحقيق من الضمانات التي وفر لها المشرع الجزائري حماية، بما لا يمكن أن يتم تجاوزها و إلا اعتبرت كافة إجراءات التحقيق باطلة بطلاناً مطلقاً. و الهدف الذي يريد المشرع أن يحققه من وراء هذه الضمانة ليس بعرقلة للعمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية و إطالة التحقيق؛ بل أنه حماية للمكلف بالضريبة من أي تعسف قد يصدر عن الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق، نظراً لما لهذه العملية من خصوصيات باعتبارها تتم بعين المكان أي مكان مزاوله عمله و الذي قد يسبب له من خلالها إزعاجاً أمام زبائنه.

لكن تجدر الإشارة على أنه إن كان المبدأ العام هو التحديد غير أن هناك استثناءات أوردتها المشرع على هذا المبدأ في بعض الحالات

الفرع الأول: تحديد مدة التحقيق في المحاسبات

سبق الذكر على أن من البيانات الإلزامية للإشعار بالتحقيق تحديد المدة التي يستغرقها التحقيق المحاسبي و إلا اعتبر باطلاً، و هو ما نصت عليه المادة 4/20 قانون الإجراءات الجبائية المعدلة و المتممة بموجب المادة 31 ق م 2012، فالمادة 4/20 لم تذكر فقط المدة الواجب احترامها من قبل المحقق الجبائي، بل إنها حددت مجموعة من الشروط التي يجب أن يتضمنها الإشعار بالتحقيق و ما مدة التحقيق إلا شرطاً من هذه الشروط؛ فلا يمكن إجراء أي تحقيق في المحاسبات دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن

¹ - انظر: المادة 5/20 قانون الإجراءات الجبائية: تعدل و تتم بموجب المادة 31 من قانون المالية 11-16 لسنة 2012 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 ج ر. رقم 72، الصادرة بتاريخ 2011/12/29.

² - انظر: المادة 4/21 قانون الإجراءات الجبائية: تعدل و تتم بموجب المادة 34 من قانون المالية 11-16 لسنة 2012.

طريق إرسال إشعار؛ على أن يبين مدة التحقيق التي سيستغرقها التحقيق إلى جانب إرفاقه بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة، كما يجب أن يحوي الإشعار أيضاً ألقاب و أسماء و رتب المحققين و التاريخ و الساعة التي سيجري فيها التحقيق و المدة التي سيستغرقها، بالتالي فإن المشرع قد عزز هذه الضمانة الخاصة بالمكلف بالضريبة مما يجعل منه طرفاً ممتازاً في العلاقة الضريبية، و تحدد هذه المدة بالنظر إلى عاملين هما:

- أ/- طبيعة النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة إن كان نشاطاً قائماً على الخدمات أو نشاطاً آخر كالتصنيع
- ب/- رقم الأعمال السنوي المحقق من نشاط المكلف بالضريبة.
- غير أن المشرع المصري لم يكتف بمعايير لتحديد مدة الرقابة في المحاسبات إذ أنه حدد هذه المدة بالأسس التالية:
- أ/- الإيراد اليومي أو رقم الأعمال أو المبيعات أو إنتاجية الآلة أو العامل.
- ب/- نسبة الربح حسب طبيعة ممارسة النشاط من مستورد أو محلي أو جملة أو تجزئة.
- ج/- عدد أيام العمل سواء كانت عادية أو موسمية صيفاً أو شتاءً.
- د/- المصروفات الإدارية اللازمة لممارسة النشاط¹.

و يجب القول أن احتساب مدة التحقيق في المحاسبات يبدأ من تاريخ أوّل تدخل في عين المكان سواء تم تحديده من قبل في الإشعار بالتحقيق أو تم تعديله فيما بعد، إمّا بطلب من المكلف بالضريبة أو بمبادرة من المحقق الجبائي مهما كانت الأسباب، و تنتهي المدة بآخر تدخل بعين المكان، كما يجب الإشارة أن هذه التواريخ لا تتمتع بالحجية في كل الحالات، كما أنه لا يقع أيّ عبئ في الإثبات إذا ما تم تجاوز المحقق المدة القانونية؛ لا من طرفه و لا من طرف المكلف بالضريبة محل التحقيق، لأن التأكد من هذه المدة كضمانة للمكلف بالضريبة يستشفها القاضي الإداري من العناصر المتوفرة لديه أو القرائن التي يمكن استنباطها² و لا يجب في جميع الأحوال أن تتجاوز مدة التحقيق الجبائي في المحاسبات المدة المحددة قانوناً في المادة 4/20 قانون الإجراءات الجبائية حسب رقم الأعمال السنوي و طبيعة نشاط المؤسسة.

¹ أنظر: طارق خياط، المرجع السابق، ص326.

² أنظر: قرار مجلس الدولة الفرنسي رقم 34587 المؤرخ في 26 أكتوبر 1983. المنشور ب: Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz1991, N°56, p255.

تجدر الإشارة إلى قانون المالية لسنة 2012 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 و بموجب المادة 31 منه المعدلة و المتممة للمادة 5/20 قانون الإجراءات الجبائية فإن المشرع الجزائري زاد في تكريس ضمانة المكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق المحاسبي في عين المكان إذ أنه قلص من مدة التحقيق المحاسبي من 04 أشهر إلى 03 أشهر بالنسبة للإدارة الجبائية، و لربما الهدف من ذلك منع تعسف أعوان الإدارة الجبائية أي المحققين من إطالة أمد التحقيق بغية الضغط على المكلف بالضريبة، و التقليل من التوتر الذي قد يكون فيه، بوجود المحققين مكان عمله الذي يتردد عليه عملاءه و زبائنه و الذي قد ينعكس سلباً على سمعته، أو ما قد يصدر عنه من سوء التصرف اتجاه المحقق أو من المحقق على المكلف بالضريبة.

و هنا نميز بين المدة التي تستغرق في التحقيق بحسب رقم الأعمال السنوي و كذا حسب طبيعة نشاط المؤسسة.

(أ) مؤسسة تأدية الخدمات:

إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق فيها ثلاثة (03) أشهر¹.

(ب) كل المؤسسات الأخرى:

و في هذه الحالة لم يعط المشرع أهمية لطبيعة النشاط؛ لأنه ذكر عبارة "كل المؤسسات الأخرى" فإذا كان رقم أعمال هذه المؤسسات السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛ فلا تتعدى مدة التحقيق فيها أيضا 03 أشهر، غير أنه يمدد الأجل إلى ستة (06) أشهر² بالنسبة للمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 5.000.000 دج و 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها هذا الرقم، على أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان تسعة (09)³ أشهر في جميع الحالات الأخرى أي إذا كان رقم الأعمال المحقق خلال السنة المالية يفوق 10.000.000 دج.

أما بالنسبة للتحقيق المصوب فإنه لا تتعدى مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر و الوثائق أكثر من شهرين (02) طبقا لنص المادة 4/20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ في ظل قانون المالية 2011 كانت مدة التحقيق 04 أشهر.

² هذه المدة نفسها المنصوص عليها في قانون المالية لسنة 2011.

³ قبل قانون المالية لسنة 2012 كانت مدة التحقيق لا تتجاوز السنة إذا كان رقم الأعمال يفوق 10.000.000 دج.

الفرع الثاني: تحديد مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و الاستثناءات الواردة عليه

اولا: تحديد مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

استحدثت المشرع الجزائري هذا النوع من التحقيق أي التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة لسنة 1992 بموجب المادة 23 من قانون المالية 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991¹ و التي تنص على ما يلي: "يضاف إلى قانون الضرائب المباشرة، قسم 6 مكرر عنوانه التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية".

و حين استحدثته لهذا النوع من التحقيق ضمنه جميع الضمانات دفعة واحدة مستمداً ذلك من القانون الفرنسي.

من خلال استقراء المادة 4/21 قانون الإجراءات الجبائية² نجد أن المشرع لم يحدد أي معيار لتحديد مدة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة؛ و يرجع ذلك إلى طبيعة التحقيق الذي ينصب على دخل المكلف بالضريبة أيّاً كانت قيمته أو مصدره و هذا بخلاف التحقيق في المحاسبات الذي وضع معياراً لتحديد مدته.

و نجد أن المشرع جعل من فرض الضريبة باطلاً إذا لم تحترم مدة السنة³ بإجراء التحقيق و خلال هذه المدة يكون للمحقق كافة الصلاحيات و السلطات لإجراء التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة بالإطلاع على جميع الوثائق و جمع المعلومات عن كل ما يخص موارده و ممتلكاته و يبدأ احتساب مدة السنة لإجراء التحقيق من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق أمّا بالنسبة لانتهاه هذه المدة فهي مسألة وقائع، غير أنه يمكن اعتبار هذه المدة قد انتهت من التاريخ الذي تبلغ فيه الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليه من خلال التحقيق.

غير أن المشكل المطروح في هذه الحالة إذا ما تزامن إجراء التحقيق المعمق مع التحقيق في

المحاسبات؛ فما هي المدة الحقيقية التي يجب على الإدارة احترامها؟

¹ -انظر: قانون المالية 1992: رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991، ج ر، رقم 65.

² -انظر: المادة 4/20 قانون الإجراءات الجبائية معدلة و متممة بموجب المادة 34 قانون المالية 2012.

³ -انظر: أ. العيد صالح، المرجع السابق، ص52.

-Dr. Mohamed Abbas MAHERZI, Op.cit, P 104

طرح هذا الإشكال على مجلس الدولة الفرنسي في قضية "CHOUAMIER" و قضى مجلس الدولة الفرنسي أنه في حالة عدم تميز الإدارة للتحقيق بوضوح لا يمكن لها أن تدعي أن التحقيق المحاسبي قد أجري في أقل مدة من تلك المقررة في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي اجتاز مدة ثلاثة (03) أشهر المقررة قانوناً و عليه يقرر إلغاء إجراء فرض الضريبة¹.

و هنا نجد أن الإدارة الجبائية قد تستغل مدة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة لتبرير استمرارها في التحقيق المحاسبي على اعتبارات أن مدة التحقيق المعمق أطول من التحقيق المحاسبي؛ و من هنا فإن مجلس الدولة الفرنسي قد وضع حداً للإدارة الجبائية التي لا يمكنها التستر وراء التحقيق المعمق لتمدد عملها في إطار التحقيق المحاسبي.

ثانياً: الاستثناءات الواردة على مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

سبق الذكر على أن الإدارة الجبائية لا يمكنها أن تتجاوز مدة التحقيق المحددة قانوناً، و هذا هو المبدأ العام في التحقيق الجبائي، غير أن هذا المبدأ قد لا يأخذ على إطلاقه حيث ترد عليه مجموعة من الاستثناءات، التي قد تطيل مدة الرقابة² و بالتالي فإن الإدارة لها الحق من خلال هذه الاستثناءات عدم إلزامها بالمدة المقررة بالمادتين 5/20، و المادة 5/21 قانون الإجراءات الجبائية.

فتنص المادة 6/20 قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "... لا تطبق مدة المراقبة في عين المكان المحدد أعلاه، في حالة استعمال منورات 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 التبرير المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه..."

و عليه فإن الاستثناءات الواردة على مدة التحقيق و التي يجوز للإدارة اختراقها و عدم احترامها و هي:

¹ أنظر قرار مجلس الدولة الفرنسي رقم 80722 المؤرخ في 27 فيفري 1991 المنشور. Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz, 1991, N°56, P471.

² أنظر: أ. العيد صالح، المرجع السابق، ص52.

أنظر: Dr. Mohamed Abbas MAHERZI, Op.cit, P 105

1- حالة استعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً، الحالة التي يلجأ فيها المكلف بالضريبة إلى تغيير الوضعية الجبائية الحقيقية له من أجل تخفيض أو إلغاء الضريبة المفروضة عليه؛ أو لأجل الحصول على إعفاءات أو تعويضات، الأمر الذي يستلزم على الإدارة إجراء تحقيق أكثر تعميقاً و أطول مدة.

2- حالة تقديم المكلف بالضريبة معلومات غير كافية و غير صحيحة أثناء عملية التحقيق و هو عمل سلمي مع الإدارة الجبائية و لعدم تعاونه معها.

3- حالة عدم رد المكلف بالضريبة ضمن الآجال الممنوحة له قانوناً على طلبات التوضيح و التبرير و التفسير مما يفيد على أنه يسعى إلى ربح الوقت حتى يتسنى له تنظيم و ترتيب وثائقه.

4- لا يجوز لإدارة الضرائب أن تقوم بتحقيق جديد لنفس الفترة و نفس الضريبة إلا إذا أدلي بمعلومات غير كافية أو خاطئة خلال التحقيق أو استعمال أساليب تدليسية و يجب التذكير أن هذه الاستثناءات هي نفسها المذكورة في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية؛ و الخاصة بالتحقيق المعتمد في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

و هذه الطرق الاحتمالية تنطبق على كافة المكلفين بالضريبة الذين يمسكون دفاتر منتظمة و يقدمون التصريح الضريبي بالاستناد إليه أو المكلفين بالضريبة الذين يقدمون التصريح الضريبي و لم يكن لديهم دفاتر أو سجلات أو حسابات منتظمة و التي تشكل كلها جريمة التهرب الضريبي. و بالتالي فإن هذه الحالات تشكل طرقاً تدليسية للتهرب من دفع الضرائب و يمكن أن نجملها في الوسائل التالية:

الوسيلة الأولى: تقديم الإقرارات الضريبية أو التصاريح بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الوثائق الثبوتية التي أحفاها؛ و تنطبق هذه الوسيلة على جميع الأشخاص الخاضعين للضريبة الذين يلتزمون بإمساك دفاترهم و حسابات منتظمة سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين الذين يزاولون نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً أو كانوا أشخاصاً معنويين. و هنا نجد أن الشخص المكلف بالضريبة يكون لديه نوعين من الدفاتر و الحسابات.

النوع الأول: دفاتر و حسابات حقيقية تدون فيها جميع عملياته الحقيقية من إيرادات و مصروفات و أرباح.

النوع الثاني: دفاتر و حسابات مصطنعة أو صورية، و هي التي يدون فيها بعض الإيرادات و المصروفات فقط، إذ يقدم تصريحه وفقاً لما هو وارد فيها أي وفقاً لما هو مسجل في الدفاتر و السجلات المصطنعة التي تحمل معلومات و بيانات غير حقيقية¹.

الوسيلة الثانية: تقديم التصريح السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو وثائق ثبوتية يكون قد أخفاها.

و هي تنطبق على المكلفين الذين يقدمون تصريح سنوي تقديري غير مستندين إلى أيّ دفاتر أو سجلات أو حسابات على الرغم من أن لديه السجلات و الدفاتر و الحسابات و الوثائق الثبوتية التي تثبت مبيعاته أو مشترياته و مصاريفه غير أنه يقدم تصريحاً مخالفاً لها، ففي هذه الحالة يتعهد المكلف بالضريبة عدم تقديمه للتصريح الحقيقي المدون بالسجلات أو الوثائق الثبوتية على خلاف الوسيلة الأولى التي يعتمد فيها على نوعين من الدفاتر منها ما هو حقيقي و منها ما هو صوري.

الوسيلة الثالثة: الإلتفاف العمدي للسجلات أو الوثائق الثبوتية ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم الضريبة؛ و هنا يأتي المكلف بالضريبة على سلوك إيجابي متمثل في الإلتفاف العمدي للسجلات أو الوثائق التي لها صلة بالضريبة.

الوسيلة الرابعة: اصطناع أو تغير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من الوثائق الثبوتية لإيهام المصلحة بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر، كأن يضمن الفواتير قيمة أقل من قيمتها الحقيقية؛ أو إسقاط بعض العمليات الخاصة بالبيع أو الشراء و عدم تدوينها بالفواتير أو تدوينها بأقل من قيمتها الحقيقية لتظليل إدارة الضرائب بقلّة أرباحه أو زيادة خسائره.

الوسيلة الخامسة: إخفاء نشاط أو جزء منه شهرياً من دفع الضريبة المفروضة عليه؛ و هنا يلجأ المكلف بالضريبة إلى إخفاء نشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني أو إيرادات ثروته من مصلحة الضرائب؛ و يقصد بالإخفاء عدم توافر علم إدارة الضرائب بمزاولة الشخص لنشاط خاضع للضريبة.

¹ أنظر: د. مجدي محمد علي، المرجع السابق، ص09.

المطلب الثاني: ضمانات الوجيهة في التحقيق الجبائي

إن مبدأ الوجيهة الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء مرحلة التحقيق الجبائي و التصحيح الجبائي، يعتبر أهم مبدأ و ضمانة له خلال هتين المرحلتين، إذ يسمح للمكلف بالضريبة الحق في تقديم ملاحظاته و تبريراته المتعلقة بمصادر دخله لتقديمها إلى المحقق الجبائي، غير أن ما يمكن أن يعاتب على هذا المبدأ أننا لا نجد النص الصريح الذي يتضمنه و إنما يمكن أن نستشف هذه الضمانة أو هذا المبدأ من خلال مجموعة من الإجراءات التي يخولها القانون للشخص الخاضع للضريبة.

و تعتبر هذه الضمانة إجراءً جوهرياً ذو طابع إلزامي لفتح حوار وجاهي بين طرفي العلاقة الضريبية، ما دام أن التحقيق الجبائي في حد ذاته أخذ و عطاء بين الطرفين للوصول إلى الحقيقة بما لا يضر بحقوق المكلف بالضريبة من جهة و ما يسمح للإدارة الضريبية أن تجري عملها في ظروف حسنة وفقاً للقانون.

إذن فما هي المصادر القانونية التي يستمد منها المكلف بالضريبة ضمانات الوجيهة في التحقيق؟
و ما هي ضرورة قيام هذه الضمانة في حق المكلف بالضريبة؟

الفرع الأول: المصادر القانونية لمبدأ الوجيهة

كما هو معلوم فإن مصادر القانون الإداري منها ما هو مكتوب و منها ما هو غير مكتوب و على ذلك فإن ضمانات الوجيهة نجدها أيضاً في هذه المصادر المختلفة مكتوبة كانت أو غير مكتوبة.
المكتوبة كالتشريع أما غير المكتوبة كالعرف الإداري و الاجتهاد القضائي و المبادئ العامة للقانون.

أولاً: المصادر المكتوبة

على الرغم أنه لا وجود لنص صريح يدعم ضمانات الوجيهة في قانون الإجراءات الجبائية و لا في قانون آخر؛ غير أنه باستقراء نصوص قانون الإجراءات الجبائية يمكن أن نستشف بعضاً منها في النصوص التالية:

1- المادة 4/20 و 5/21 قانون الإجراءات الجبائية، هذان المادتان تقضيان بضرورة إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق قبل البدء فيه، مع منح المكلف بالضريبة أجلا لتحضير نفسه مقدر بعشرة (10) أيام بالنسبة للتحقيق في المحاسبات و خمسة عشر (15) يوما بالنسبة للتحقيق المعمق، و نجد أن هذه الإجراءات تدخل ضمن إجراءات الواجهة التي تؤدي إلى بطلان التحقيق و فرض الضريبة إذا لم يتم احترامها.

2- المادة 6/20 قانون الإجراءات الجبائية: "... يجب تحت طائلة بطلان 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 عليها.

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب رده التحكم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق و المراجعات يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة و يرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق، و يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره".

يلاحظ من خلال الفقرة 06 من المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية على أن المشرع حاول أن يكرس مبدأ الواجهة من خلال نصه على إجراء حوار و مناقشات بين المكلف بالضريبة و العون المحقق أثناء عملية التحقيق.

ثانياً: المصادر غير المكتوبة

في إطار المصادر غير المكتوبة سنتحدث على ضمانات الواجهة و مدى تعزيزها في إطار القانون الإداري و الاجتهاد القضائي و المبادئ العامة للقانون.

1- العرف الإداري:

العرف الإداري هو كل عمل يصدر عن الإدارة الجبائية بصفة مستمرة و مطردة في شكل عمل قانوني أو وثيقة، تستخدم من قبلها في مواجهة المكلف بالضريبة؛ غير أن هذا العرف يسمح لنا بمعرفة الاتجاه الذي يمكن الإدارة الضريبية أن تسلكه في تطبيقها و تفسيرها للقانون الجبائي.

و قد نجد هذا العرف في تلك المطبوعات التي قد تصدرها الإدارة الجبائية بتطبيقها أو تفسيرها لنص قانوني؛ و غالباً ما تصدر عن المديرية العامة للضرائب مثلاً كالدليل التطبيقى للمكلف بالضريبة و هو عبارة عن سلسلة صادرة من المديرية العامة للضرائب، تصدر سنوياً لتشرح فيها الإدارة الجبائية أهم الحقوق التي يتمتع بها المكلف بالضريبة و في المقابل تحديد التزامها اتجاهه و حين تفحصنا هذه السلسلة نجد أنها تؤكد على ضمانات الواجهة الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق الجبائي تحت طائلة البطلان¹.

غير أنه يجب التنبيه على أن هذه المنشورات و التعليمات المختلفة الصادرة عن إدارة الضرائب لا تفرض على الأشخاص الخاضعة للضريبة لأنها مجرد كتابات داخلية فرضها العرف على الإدارة الجبائية تسعى إلى شرح القانون و كيفية تطبيق الضمانات؛ فهذه النشريات أو الدوريات تمثل تعليقات الإدارة الضريبية و هي أداة تطبيق صارمة اتجاه المصالح المكلفة بتطبيق و تسير الضريبة.

2- الاجتهاد القضائي:

يعتبر الاجتهاد القضائي مهد لضمانات الواجهة؛ و من المصادر التي دعمت هذه الأخيرة بشكل كبير، ذلك أنه بالرجوع إلى قرار مبدئي صادر في 1976/05/21 عن مجلس الدولة الفرنسي فقد أقر هذا الأخير على ضرورة حمل الوثائق المحاسبية من قبل المحقق أثناء التحقيق الجبائي².

القاعدة العامة في التحقيق المحاسبي أن يجري التحقيق في عين المكان أي في مكان مزاوله المكلف بالضريبة لنشاطه، إلا إذا طلب هذا الأخير أن يجري التحقيق في الإدارة الجبائية لوجود أسباب جديدة، و من هنا يمكن للمحقق الجبائي أن يجري التحقيق المحاسبي في الإدارة الجبائية، غير أن هذا التحقيق قد تنجم عنه مجموعة من السلبيات، إذ أنه بعد نهايته قد يرسل إشعار بالتصحيح الجبائي للمكلف بالضريبة دون أن يكون له الحق في تقديم توضيحات شفوية و التي كان بالإمكان أن يقدمها إذا ما تم التحقيق في عين المكان، الأمر الذي تدخل في إطاره مجلس الدولة و نص صراحة أن التحقيق المحاسبي داخل الإدارة لا يمنع و لا يحرم المكلف بالضريبة من تقديم ملاحظاته و توضيحاته؛ مما أدى به إلى بطلان نتيجة التحقيق الجبائي.

¹ أنظر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص99.

² أنظر: -Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz, 1991, N°56, P 591.

3- المبادئ العامة للقانون:

يندرج تحت هذا المصدر حق يدّعم بصفة أكبر ضمانة الوجيهية و هو حق الدفاع المكرس دستورياً بموجب المادة 33 من الدستور.

فبالرجوع إلى المادة 6/20 قانون الإجراءات الجبائية فإنها أكدت على ضرورة إعطاء الحق للمكلف بالضريبة لإبداء ملاحظاته و تقديم تفسيراته ليفيد بها المحقق، و هنا يضمن له حق الدفاع عن نفسه من خلال تقديمه لهذه التفسيرات و الملاحظات، و أن أي حرمان للمكلف بالضريبة من إجراء حوار وجاهي أثناء التحقيق الجبائي بنوعيه التحقيق المحاسبي و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة يعد خرقاً لحقوق الدفاع.

و عليه فإن جميع هذه المصادر تؤكد بشكل أو بآخر على إلزامية ضمانة الوجيهية و إلا أدى الأمر إلى بطلان الإجراء المتخذ.

الفرع الثاني: ضرورة إجراء حوار وجاهي أثناء التحقيق

تنص المادة 1/20 قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها... يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة..."

من خلال استقراء هذه المادة نجد أن المشرع الجزائري كرّس مبدأ الوجيهية بين أطراف العلاقة الضريبية، إذ أنه ألزم الإدارة الجبائية بأن تجري التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، و الغرض من هذا الإجراء فتح الحوار الوجيهي بين الطرفين أثناء عملية التحقيق الجبائي.

فالتحقيق بعين المكان يسمح بوجود نقاش شفوي أو كتابي بين المحقق و المكلف من أجل إعطاء فرصة لهذا الأخير لمعرفة سير أشغال عملية الرقابة من جهة و معرفة التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجرأة من ناحية أخرى¹، كما أن هذه الوجيهية قد تمتد حتى بعد الانتهاء من عملية الرقابة عن طريق الحضور إلى الإدارة الجبائية و محاورة المحقق الذي تكفل بالتحقيق في ملفه الجبائي، و قد كرّس المشرع الجزائري هذه الضمانة أكثر في المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 6/20 قانون الإجراءات الجبائية بالنص صراحة: "... يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة و يرسل

¹ أنظر: عوادي مصطفى، زين يونس، المرجع السابق، ص21.

إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع احتتام أشغال التحقيق، و يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره...".

و في خلال انعقاد اجتماع احتتام أشغال التحقيق يفتح حوار وجاهي بين الطرفين و تناقش المعطيات التي تم على أساسها فرض الضريبة، حتى أنه له حق تقديم أدلة جديدة و مراجعة الحسابات أو الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المحقق.

كما أن ضمانات الوجاهية تتجسد أكثر حين الاستعانة بمستشار¹ من قبل المكلف بالضريبة الذي يساعده أكثر أثناء إجراء الحوار مع الإدارة الجبائية و بالأخص الدفاع عن مصالحه في ظل صعوبة الإجراءات التي يتمتع بها القانون الجبائي؛ على أن يكون لهذا المستشار من الخبرة و التجربة في الميدان الجبائي حتى يتسنى له الوقوف عند الأخطاء المرتكبة من قبل إدارة الضرائب في حق المكلف بالضريبة، و يجب الإشارة على أن المستشار الجبائي قد يكون محامي، أو محاسباً، أو مستشاراً جبائياً... ذلك أن المشرع أخذ بعموم الكلمة و لم يشير إلى صاحب مهنة معينة، كما يجب أن يكون شخصاً واحداً أي مستشاراً واحداً و لا يتعدى أكثر من ذلك؛ لتفادي عرقلة عملية الرقابة الجبائية و يبقى دور المستشار الجبائي أثناء عملية التحقيق شبيهة بدور رجل القانون في إطار منازعة قضائية غير أن المستشار يتعدى هذا الدور ليحاور الإدارة الضريبية للتوصل إلى أفضل الحلول.

غير أنه في بعض التشريعات المقارنة تذهب إلى تنظيم مهنة المستشار الضريبي، و تلزم الأشخاص القائمين عليها من التسجيل لدى جهات معينة، للحد من دخول غير المتخصصين فيها مثل ما ذهب إلى ذلك القانون الأسترالي².

أمّا الولايات المتحدة الأمريكية فإنها تسمح لغير المتخصصين بتمثيل المكلف بالضريبة أمامها في مرحلة الرقابة و جمع المعلومات، في حين أنها تشترط التخصص في المحاسبة للمستشارين الذين يمثلون المكلف بالضريبة أثناء مرحلة الطعون الإدارية القضائية.

و هناك من التشريعات التي تنظم مهنة المستشارين ضمن قانونها الضريبي، مثل ما ذهب إليه السودان و اشترط في خبير الضرائب أن لا يكون قد سبق له و أن كان موظفاً في إدارة الضرائب ثم ترك الخدمة³.

¹ أنظر: المادة 6/20 قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 6/31 قانون المالية 2012.

أنظر: عوادي مصطفى، زين بونس، المرجع السابق، ص20.

Maurice Cozian ;Patrick Dibout ;Jean-Luc pierre ;Edouard balladur ;Bruno PARNENT. droits et garanties du contribuable.édition Litec.Paris.2008.p 10.

² أنظر: رمضان صديق، المرجع السابق، ص91.

³ ترك الخدمة في ظل القانون الضريبي السوداني يكون بسبب الإدانة في جريمة تمس الشرف و الأمانة.

أما القانون التونسي فإنه ينظم هذه المهنة ضمن قانون الإجراءات الجبائية و قد تم التعريف بالأشخاص المؤهلين قانوناً للقيام بمهام المستشار الجبائي¹.

و من هنا نجد على أن جل التشريعات تأخذ بالمستشار الجبائي من أجل تكريس ضمانات الوجاهية لتمكين المكلف بالضريبة من حق الدفاع بواسطة المستشار الجبائي و تتمثل مهام المستشار الجبائي في دورين هامين هما:

1- دور المستشار كرجل قانون:

يكمن دور المستشار كرجل قانون في تحريره لمذكرات الرد على ملاحظات الإدارة الجبائية، و التأكد من مدى احترامها لحقوق موكله (المكلف بالضريبة) و كذا تطبيقها للضمانات الممنوحة له قانوناً؛ و هنا له الحق في إثارة أي بطلان يلاحظه سواء من الناحية الإجرائية أو الموضوعية، محتجاً بأدلة و قرائن قانونية كلما اكتشف وجود أخطاء مرتكبة في حق موكله من قبل المحقق الجبائي.

2- دور المستشار كرجل حوار:

يعتبر هذا الدور منوطاً للمستشار الجبائي إذ له الحق في التحاور و التفاوض باسم المكلف بالضريبة في كل مسألة تتعلق بتسيير ميزانية المؤسسة و يحاول في إطار المشروع إيجاد حلول مع الإدارة.

و من المواضيع التي تثار بين المستشار و الإدارة الجبائية هي:

- إعادة إدماج الأعباء في الميزانية.
- التوزيع غير القانوني للفوائد.
- التصرفات غير العادية للتسيير.
- رفض المحاسبة.
- احتساب الضرائب مرتين "TVA" مثلاً.

¹ أنظر قانون رقم 34 لسنة 1960 المؤرخ في 14/12/1960 المتعلق بالموافقة على المستشارين الجبائين التونسيين.

الباب الثاني :

الضمانات المعقدة بمناسبة التصحيح الجائز.

الباب الثاني: الضمانات المعتمدة بمناسبة التصحيح الجبائي

بعد الانتهاء من عملية التحقيق الجبائي تلجأ الإدارة الجبائية إلى عملية أخرى تسمى بعملية التصحيح الجبائي؛ أين تقوم هذه الأخيرة بتعديل أسس فرض الضريبة المقررة على المكلف بها أثناء عملية التحقيق الجبائي، إما بالرفع من قيمتها أو التخفيض منها.

و بناءً على التصرفات الصادرة من المكلف بالضريبة تختلف إجراءات التصحيح الجبائي المطبقة عليه، ذلك أنه قد يخضع للتصحيح الوجيه و قد يخضع إلى التصحيح التلقائي.

غير أنه تجدر الإشارة إلى أن التصحيح الوجيه يلزم الإدارة الجبائية باحترام مجموعة من الضمانات القانونية حولها المشرع و الفقه الجبائيين للمكلف بالضريبة؛ و التي لا يمكن بأي حال للإدارة أن تتجاهلها؛ و تلتزم باحترامها و إلا اعتبر التصحيح الجبائي الذي تجريه باطلا. و هذا على خلاف التصحيح التلقائي الذي لا تلتزم فيه الإدارة بالإجراءات الشكلية التي يتضمنها التصحيح الوجيه.

كما تلتزم الإدارة الجبائية و في إطار التصحيح الجبائي بتطبيق ضمانات تنشأ للمكلف بالضريبة بعد الانتهاء من التحقيق الجبائي بأنواعه تحقيقاً محاسبياً أو مصوباً أو تحقيقاً معمقاً في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و التي تعطي طابعاً نهائياً لعملية الرقابة.

و أهم هذه الضمانات ضمانة عدم إعادة التحقيق بعد الانتهاء منه لنفس الضرائب و الرسوم و نفس المدة القانونية التي سبق و أن تم التحقيق فيها و إلا اعتبر التحقيق الثاني باطلاً إلا إذا توفرت الاستثناءات المنصوص عليها قانوناً.

كما أن الفقه و القضاء الجبائيين أكدوا على ضمانة أساسية تخص المكلف بالضريبة توجب الإدارة على احترامها؛ و ذلك إذا قامت هذه الأخيرة - الإدارة الجبائية - بتفسير نصوص قانونية و أعطتها تفسيراً آخر بعد الانتهاء من التحقيق الأول، فإنها لا يمكن لها أن تطبق التفسير الجديد بأثر رجعي؛ و هي ما تسمى بضمانة عدم رجعية التفسيرات المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية.

و لذلك سنتناول هذا الباب من خلال فصلين نخصص الفصل الأول لضمانة عدم إمكانية الإدارة من إعادة التحقيق، أما الفصل الثاني فنخصصه لضمانة عدم رجعية التفسيرات المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية للنصوص القانونية.

الفصل الأول

إجراءات التصحيح الجبائي

إنّ عملية التحقيق الجبائي بنوعيه، التحقيق المحاسبي، و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية يؤدي بالضرورة بعد الانتهاء منه إلى نتائج تترتب في ذمة المكلف بالضريبة؛ و التي تقترن بمدى احترام هذا الأخير بالالتزامات التصريحية من عدمها؛ و هنا نكون امام احتمالين أساسيين إمّا أن يكون المكلف بالضريبة قد احترم كافة الالتزامات الملقاة على عاتقه، و بالتالي فإن الإدارة الجبائية و في نهاية التحقيق تتأكد على أنه ليس هناك أي تضارب بين تصريحاته و بين النتائج المتوصل إليها من قبل الإدارة و هنا لا يكون أي إجراء تصحيحي لقواعد فرض الضريبة على المكلف بها.

أما الحالة الثانية و هي إذا ما توصل التحقيق الجبائي إلى أن التصريحات التي تقدم بها المكلف بالضريبة غير كافية أو أنها خاطئة أو وجد فيها إغفال فهنا يخضع المكلف بها إلى التصحيح الوجيه. و إما أن المكلف بالضريبة لا يحترم الالتزامات المفروضة عليه أثناء التصريح الجبائي أو عرقلة عملية الرقابة الجبائية؛ و في هذه الحالة يخضع إلى عملية التصحيح التلقائي؛ على أن تحترم الإدارة الضريبية في خلال هذه المرحلة كل الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة بالأخص خلال مرحلة التصحيح الوجيه على عكس التصحيح التلقائي و الذي يعتبر بمثابة رد فعلي للإدارة على سوء نية المكلف بالضريبة.

المبحث الأول: التصحيح الوجيه

تنص المادة 20 المقطع 06 فقرة 01 قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "يجب تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يشير الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمسئشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات دفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها".

فباستقراء نصّ هذه الفقرة نجد أن التصحيح الوجيه يعتبر مبدئاً عاماً في إجراءات التصحيح الجبائي، و يجوز تطبيق هذا المبدأ على مجموعة من الضرائب و الرسوم، سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو غير المباشرة علماً أنه يجب على الإدارة أن تحترم مجموعة من الضمانات التي خوّلها المشرع للمكلف بالضريبة أثناء هذه المرحلة خاصة أو أن هذا الإجراء يقتضي وجود تواصل و حوار بين طرفي العلاقة الضريبية، و من تم لا يمكن لها أن تتجاوز حدودها فيما هو محدد لها قانوناً إذ أنه لا بد من احترام الإجراءات قبل تحصيل الضرائب المراد فرضها بعد التصحيح.

المطلب الأول: مفهوم التصحيح الوجيه و إجراءات سيره

يعتبر التصحيح الوجيه المبدأ العام في إجراءات التصحيح الجبائي، إذ يجوز للإدارة الجبائية أن تطبقه على كافة الضرائب و الرسوم؛ بما فيها الضرائب المباشرة و غير المباشرة، و هو ما نصّ عليه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية¹؛ مؤكداً على ضرورة احترام الإدارة الجبائية للضمانات القانونية التي تمنح للمكلف بالضريبة خلال عملية التصحيح الجبائي؛ و إلاّ اعتبرت جميع تصرفاتها باطلة و هو ما يستشف من نصّ المادة 6/20 بالنصّ على "يجب تحت طائلة البطلان..."; و من خلال هذا النصّ فالإدارة الجبائية ملزمة باحترام كل الضمانات و الإجراءات التي تدخل ضمن التصحيح الوجيه، على عكس الإجراءات التي يخضع لها التصحيح التلقائي باعتبارها ردّ فعل على سوء نية المكلف بالضريبة و على هذا الأساس سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى مفهوم التصحيح الوجيه في فرع أول ثم إلى إجراءات سيره في فرع ثانٍ.

1 - أنظر: المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول: مفهوم التصحيح الجبائي

لابد من التذكير على أنّ مبدأ الوجاهية مبدأ عام و شامل في القانون الإداري و بالأخص في القانون الجبائي و يقصد به إتاحة الفرصة أمام جميع المواطنين لمناقشة مزاعم خصومهم و الرد عليها فكل خصم له حق الإدعاء و حق الدفاع، كما له أن يطلع على المزاعم و الإدعاءات المقدمة في النزاع و يناقشها و كذا الوثائق التي يقدمها خصمه و له أن يحضر الإجراءات المتعلقة بالإثبات و الأدلة مثل التحقيقات و الخبرة.

و يمكن تطبيق مبدأ الوجاهية على المادة الجبائية و التي تستلزم ضرورة تطبيقه بالأخص على عملية التصحيح الجبائي و قد عرفه **J.P. CASIMIR** بأنه إجراء يعمل على منع الإدارة من القيام بتحصيل الضرائب المصححة مباشرة، دون أن تأخذ في الحساب ملاحظات المكلف بالضريبة¹.

مبدأ الوجاهية لهذا الإجراء يقتضي بالضرورة وجود حوار مستمر بين كل من الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق سواء كان تحقيقاً كتابياً أو شفهاً أثناء مطالبة المحقق لمعلومات أو ملاحظات من المكلف بالضريبة محلّ التحقيق.

إذن فالإجراء الجبائي أو كما يسميه البعض بالإجراء الاعتراضي² هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق و المكلف بالضريبة الذي يسمح له بالاستعلام حول سير عملية الرقابة الجبائية من جهة و تسمح له بمعرفة كل من يتعلق بالتوضيحات الضرورية حول التعديلات التي أجريت عليها من ناحية ثانية.

و إن اللجوء إلى هذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية و المكلف الخاضع لها؛ مما يؤدي إلى تقليل عدد المنازعات الجبائية بين الطرفين، و كذا مواجهة جميع الوضعيات المحتملة بينهما، و لن يتأتى ذلك إلا بالاتفاق فيما بينهما.

فالاتفاق هو الحوار الذي يدور بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة للوصول في نهاية الأمر بعد الأخذ و الرد إلى اتفاق حول التصحيحات التي توصلت إليها الإدارة الجبائية³ و يلاحظ أن هذا النوع

¹ أنظر:

J.P. CASIMIR, contrôle fiscal et contentieux de l'impôt. la ville Guerien, 1990, P 100.

² أنظر: عوادي مصطفى، زين يونس، المرجع السابق، ص21.

- عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص93.

³ -أنظر:

Bernard Hatoux, Op.cit, P 37

-Christophe De La Mardière ;la preuve en droit fiscal ;LITEC ;Paris ;2002 ;P245.

من الإجراءات، يسمح بتحصيل الضريبة بدون مشاكل سواء بالنسبة للإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة مادام أن الأمر كان باتفاق بينهما، غير أن الاتفاق بين المكلف و الإدارة الجبائية يجب أن يتم في حدود المسائل الموضوعية فقط دون التطرق للمسائل القانونية ذلك أن قواعد القانون الجبائي من القواعد التي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامها لأنها تدخل ضمن قواعد النظام العام، فإذا ما حدّد النصّ القانوني مبلغاً معيناً لضريبة ما فلا يجوز إبرام اتفاق بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة، ما دام أنه تمت معالجتها بنصوص قانونية من غير الممكن إطلاقاً أن تكون محلّ اتفاق بين الطرفين؛ إذ يجب أن يطبق النص القانوني.

غير أنه يجب التذكير على أنه حتى يكون الاتفاق أو الحوار الوجيه صحيحاً لا بد أن يتم بين طرفين هما الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة، ذلك أنه باعتبار الإدارة الجبائية ممثلة السلطة المالية في شؤون الضرائب فهي التي يكون لها اختصاص و صلاحيات التعامل و التفاوض مع المكلفين بالضريبة؛ عن طريق ممثليه و هم الموظفون المختصون؛ أي المحقق الجبائي الذي حوّله القانون صلاحية إجراء التحقيق و التفاوض مع المكلف بالضريبة.

أما من الناحية الثانية أو الطرف الثاني في عملية التصحيح الوجيه فهو المكلف بالضريبة؛ إمّا أن يكون حضوره شخصياً أو من يمثله قانوناً، و بالتالي أي تعامل خارج عن هذه الدائرة، أي قيام شخص آخر بالتعامل مع الإدارة الجبائية يجعل من التصحيح الوجيه لا يقوم على أي أساس قانوني إلاّ إذا و كل هذا الأخير بموجب وكالة خاصة من قبل المكلف بالضريبة المعني بالتصحيح الوجيه.

الفرع الثاني: سير إجراءات التصحيح الوجيه

سبق الذكر على أن الإدارة الجبائية ملزمة بتبليغ نتائج التحقيق المتوصل إليها و لو اذا لم يوجد أي تقويم¹ فلا يمكن للإدارة الجبائية البدء في عملية التصحيح الوجيه إلاّ بعد أن تخطر المكلف بالإدارة بذلك عن طريق إشعار بالتقويم و الذي يجب أن يكون مفصلاً و معللاً بما يسمح للمكلف بالضريبة أن يقدم ملاحظاته و قد تجري في هذه الحالة محادثة بين طرفي العلاقة الجبائية؛ أي بين الإدارة الجبائية و

¹ أنظر: د. ابن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و المالية، دار هومة للطباعة و النشر، د.ط. الجزائر، 2011، ص26.

الشخص محلّ التصحيح الوجيه حول النتائج المبلغة و هنا يجب الإشارة على أن الاشعار بالتقويم يجب أن يتضمن مجموعة من البيانات الإلزامية:

1- تحديد النتائج المتوصل إليها بعد التحقيق كالزيادة في مبلغ الضريبة المقترحة للمناقشة.

2- أن يكون الإعلام برسالة موصى عليها مع إشعار بالتقويم، و هذا ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 6/20 قانون الإجراءات الجبائية، و يمكن أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام¹.

3- يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً و مبرراً تبريراً كافياً بما يعطي المجال للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة. إلاّ إذا قبلها صراحة أو أنه لا يقدم أي رد في الآجال القانونية الممنوحة له ممّا يسمح لإدارة الضرائب من تحصيل الزيادات المقترحة من طرفها.

أمّا في حالة صياغة ملاحظات من طرفه و تقديمها إلى الإدارة الجبائية لرفضه كلية الزيادات المقترحة، ففي هذه الحالة و جب على الإدارة الردّ على هذا الرفض، بنتيحتين:

1- إمّا أنها تنازل عن الزيادات المقترحة من طرفها.

2- إمّا أنها ترفض ملاحظات المكلف بالضريبة؛ و هنا يجب على الإدارة و في إطار حماية المكلف بالضريبة تسبب ردّها، لإعطائه فرصة مناقشة الرفض من خلال الطعون اللاحقة رغم أن هذه الطعون لا تمنع إدارة الضرائب من تحصيل الزيادات التي تمسكت بها.

و يقصد بالطعون اللاحقة تلك الطعون التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة بعد عملية تحصيل الضريبة المفروضة، كالطعن التدريجي أو الطعن الولائي أي أمام المدير الولائي للضرائب، أو الطعن القضائي و هنا يتجه المكلف بالضريبة إلى القضاء لأجل حلّ المشكلة أو المنازعة الجبائية.

4- إنّ ملاحظات المكلف بالضريبة التي يتقدم بها يجب أن تكون في خلال مدة 30 يوماً² ابتداءً من تاريخ تسلّم الإشعار بإعادة التقويم؛ غير أن هذه المدة كانت محددة بـ 40 يوماً قبل قانون المالية لسنة 2010 و ربما أن العدول عن 40 يوماً و تطبيق مدة 30 يوماً ما هو إلاّ نقل حرفي عن المشرع الفرنسي الذي يحددها بـ 30 يوماً طبقاً للمادة 55 قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي³.

¹ أنظر: العبد صالح، المرجع السابق، ص50.

- Dr.Mohamed Abbas MAHERZI, Op.cit, P 105

² أنظر: المادة 20 مكرر فقرة 5 قانون الإجراءات الجبائية.

-المادة 4/19 قانون الإجراءات الجبائية.

3-Michel Bouvier, Op.cit, P 111

غير أنه قبل انقضاء هذا الأجل و في إطار الحوار الوجيه بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية فإنه يمكن مناقشة الأسس التي فرضت بها الضريبة مما يزيد في ضمانات المكلف بالضريبة في خلال هذه الفترة.

إذ يجب على العون المحقق أن يمنح المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية التي من شأنها إفادته حول مضمون التبليغ¹.

كما يمكن للمحقق الاستماع إلى المكلف بالضريبة بعد ردّ هذا الأخير إن كان في سماعه جدية أو أنه طالب بتفسيرات تكميلية.

أما في حال رفض المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة يجب عليه أن يعلمه بذلك بمراسلة و تكون أيضا مفصلة و مبررة.

5- يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة و يرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه.

6- يجب أن يذكر فيه أن له الحق في الاستعانة بمستشار باعتباره ضمانة أساسية ينص عليها القانون.

المطلب الثاني: آثار عدم مشروعية التصحيح الجبائي

في حالة عدم احترام الإدارة الجبائية لإجراءات التصحيح الجبائي تترتب مجموعة من الآثار القانونية نتيجة عدم مشروعية التصحيح الجبائي، غير أنه يجب التمييز في هذه الحالة ما بين تلك الإجراءات التي لا يمكن للإدارة تصحيحها و بين الإجراءات التي يجوز للإدارة أن تقوم بإعادة تصحيحها دون أن تترتب أي أثر بالبطلان.

و يعتبر البطلان من مشكلات القوانين الإجرائية، باعتبار أن هذه الأخيرة تعنى برسم شكليات معينة تحقق حماية قانونية للأطراف، فإذا تخلفت هذه الشكليات تمت التضحية بالحق لفائدة الشكل نتيجة بطلان الإجراء.

فالبطلان إذن هو الوصف الإجرائي الذي يلحق عملا معيناً لمخالفة نصّ قانوني، مما يؤدي إلى عدم ترتيب الآثار القانونية عنه بسبب العيب الذي مس الإجراء.

و باعتبار القانون الجبائي من قواعد النظام العام فإن عدم احترام التبليغ المتعلق بالتصحيح الجبائي يؤدي إلى بطلان هذه الإجراءات.

¹ تمنح هذه التفسيرات الشفوية إلى المكلف بالضريبة في حالة ما إذا طالب بها المكلف ذاته.

و عليه فإن إجراءات التبليغ هي من الوسائل القانونية التي تم إقرارها لفائدة المكلف بالضريبة حفاظاً على حقوقه في الدفاع من جهة و من جهة أخرى ذكر سبب الحوار بينه و بين الإدارة الجبائية الذي يجب أن يسود بينهما تحت شعار مبدأ الواجهية.

لذلك فإن كل إخلال في تطبيق الإشعار بالتصحيح يترتب عنه البطلان، سواء تعلق الأمر في عدم القيام بها أصلاً أو تطبيقها بشكل معيب لا يسمح للمكلف بالضريبة أن يكون على بينة من أمره كما لو تم إغفال بعض البيانات الجوهرية فيه، أو عدم شمول التبليغ للشكليات المنصوص عليها قانوناً، و غير ذلك من الأسباب المؤدية إلى إبطال التبليغ.

في هذا الصدد نتميز بين العيب الذي يمسّ الإشعار بالتصحيح من حيث الشكل و العيب الذي يمسّ الإشعار بالتصحيح بعد إرساله و ذلك في فرعين.

الفرع الأول: إذا مسّ الإشعار بالتصحيح عيب في الشكل

هناك من العيوب التي تشوب الإشعار بالتصحيح في شكله؛ و التي لا يمكن للإدارة الجبائية تصحيح هذا العيب إلاّ بعد إشعار المكلف بالضريبة بتنازلها عن التصحيح الأول، و بعدها تقوم بإجراءات التصحيح من جديد مع مراعاة أجل التقادم الجبائي.

إنّ مقتضيات الجبائية ترتب عن الإخلال بشكليات الإشعار بالتصحيح و كذا أجل التبليغ المحدّد فيه إلى إلغاء عملية التصحيح الجبائي برمتها أو تقرير بطلانها كما هو وارد بنص المادة.

و مؤدى ذلك أن بطلان التصحيح الجبائي يشمل جميع الإجراءات المتخذة في إطار التصحيح الجبائي من أولها إلى الإجراء الذي كان سبباً في بطلانها ما دام أن المشرع نصّ صراحة على بطلان إجراء التصحيح و لذلك فإن إدارة الضرائب لو احترمت قواعد الإشعار بالرقابة؛ و آجال رسالة التبليغ الأوّل و لو لم تلتزم بأجل إشعار التبليغ الثاني فإن البطلان يلحق جميع إجراءات التصحيح بما فيها الصحيحة و الباطلة، و هنا تكون الإدارة الجبائية ملزمة بإعادة التصحيح الجبائي من بدايته، بشرط عدم تغير أساس الضريبة المقدّر بموجب الإشعار الأوّل. غير أنه لا بد من مراعاة آجال التقادم الجبائي و المحدد بأربع سنوات.

و في هذا الإطار اتخذ القضاء الإداري المغربي مواقف رامية إلى بطلان إجراء تصحيح أسس الضريبة منها ما يلي¹:

- بطلان إجراء تصحيح أسس فرض الضريبة على الأرباح العقارية التكميلية التي يتم ربطها حياً على اللجنة الإدارية الاستشارية التي يجب أن تبدي رأيها في الأساس الذي ترى من اللازم اعتماده بخصوص تصحيح ضريبة التسجيل.
- بطلان إجراء تصحيح أسس الضريبة في إطار نظام التقدير الجزائي لعدم إثبات مبررات الزيادة في العنصر المتغير تارة و عدم سلوك إجراء المراجعة.
- بالتالي فإن إجراءات التبليغ و غيرها من الإجراءات التي تقع في حق المكلف بالضريبة تستهدف في الحقيقة هدفين اثنين:

أولهما: الدفاع عن المكلف بالضريبة التي توجد وضعيته الجبائية قيد التسوية.

و ثانيهما: إيجاد جهة تباشر في مواجهتها الإجراءات القانونية الجبائية بحيث تكون في منأى عن البطلان مستقبلاً متى تم ترتيب الآثار القانونية الواجبة من فرض الضريبة و الشروع في إجراءات المطالبة بها ما لم تكن الإجراءات اللاحقة باطلة بدورها.

و ربما أغلب الحالات التي تطرح إشكالات في عملية بطلان إجراءات التصحيح الجبائي هي تلك التي تمس شكل الإشعار بالتصحيح؛ إذ أن عدم حصول التسليم للإشعار لا يكفي وحده لأن يؤدي إلى عملية بطلان إجراءات التصحيح و إنما عدم حصول هذا الإشعار وفقاً لشكله القانوني يؤدي أيضاً إلى بطلان إجراءات التصحيح².

الفرع الثاني: إذا ظهر العيب بعد إرسال الإشعار بالتصحيح

و نقصد بهذه الحالة إذا تم إرسال الإشعار بالتصحيح إلى المكلف بالضريبة و كان هذا الأخير صحيحاً من الناحية الشكلية لا يشوبه أي عيب؛ عند عملية التبليغ للتصحيحات التي أحرقت على فرض أساس الضريبة، غير أن العيب يكون قد ظهر بعد إرسال الإشعار بالتصحيح كأن يظهر في الواجهة فهنا يرى البعض أنه لا بد من تطبيق القواعد العامة للقانون، إذ أن عدم المشروعية اللاحقة بالإشعار بالتصحيح

¹ أنظر: الموقع غير الرسمي للشرطة المغربية <http://3dpolices.blogspot.com>

² أنظر حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء رقم 473 بتاريخ 1994/12/02 الملف رقم 98-102.

لا يترتب عنه بالضرورة البطلان إذ لا يجوز للإدارة أن تقوم بتصحيح الإجراءات دون أن تكون ملزمة بإرسال إشعار جديد بعد إعلان تنازلها عن التصحيحات السابقة. و بالتالي يصبح غير معيب و لا يحكم بالبطلان.

و قد استقر القضاء الإداري على أنه لا ينبغي التشدد في التمسك بالقيود الشكلية إلى حدّ تعطيل نشاط الإدارة فالعيب الذي من شأنه أن يبطل القرار الإداري هو الذي يؤثر في مضمون القرار أو ينتقص من الضمانات المقررة لصالح الأفراد المخاطبين به في مواجهة الإدارة.

غير أن هناك جانب من الفقه و القضاء يرى عدم جواز تصحيح الأشكال و الإجراءات بعد تبليغ التصحيح لأنّ هذه الإجراءات إنّما وضعت كضمانة للأفراد و للمصلحة العامة قبل إصدار الإدارة قرارها؛ فإذا أهملت الإدارة هذه الضمانة فقرارها يكون معيباً و مستحقاً للإلغاء و لا يجوز لها أن تصحح هذا العيب لتعطي القرار أثراً رجعياً لأنّ ذلك يمنح الإدارة رخصة الخروج عن قواعد الشكل في حين و كما سبق الذكر فهناك جانب يجيز تصحيح عيب الشكل بعد إرسال الإشعار بالتصحيح تجنباً لإلغائه و دائماً في إطار تطبيق القواعد العامة للقانون الإداري على القانون الجبائي فإن هناك حالات أخرى لا تؤدي إلى إبطال الإشعار بالتصحيح بعد إرساله إذا ظهر العيب بعد استكمال الإجراءات نذكر منها:

1- الظروف الاستثنائية:

تضطر الإدارة أحيانا إلى إغفال الشكليات التي يتطلبها القانون تحت ضغط الظروف الاستثنائية؛ و تتوفر لدينا هذه الحالة إذا هدّد المصلحة العامة خطراً جسيماً، يؤدي إلى إعاقة المرافق العامة عن أداء دورها؛ بحيث يتعذر دفع هذا الخطر في ضوء قواعد المشروعية العادية لتعذر إتباعها. أو لعدم كفايتها، و هذه الظروف تبرر الخروج على قواعد المشروعية المطبقة في ظل الظروف العادية، ليتسع نطاقها ليصبح أكثر مرونة حتى يتلاءم معها، و بالتالي ما يخرج عن عمل الإدارة الجبائية في ظل الظروف الاستثنائية يعدّ مشروعاً.

و يمتد أثر الظروف الاستثنائية ليشمل مجال الشكل و الإجراءات في ما تتخذه الإدارة من قرارات فإذا ما أعفلتها الإدارة تحت وطأة تلك الظروف عدّ قرارها صحيحاً رغم ذلك، على الرغم من أنه يكون باطلاً إذ ما شابه القصور الشكلي في الظروف العادية.

و هذه الحالة تشمل حالة الحرب، و حالة الظروف الاقتصادية و الاجتماعية الصعبة، كالأزمة الاقتصادية.

2- قبول صاحب الشأن:

من المقرر فقها و قضاءً أن الأصل في الشكل و الإجراءات أنها مقررة لمصلحة عامة قدرها المشرع، فهي تمس الصالح العام، و من هنا فإن قبول ذوي الشأن للقرار المعيب أي إذا قبل المكلف بالضريبة الإشعار المعيب لا يؤدي إلى تصحيح العيب و زوال البطلان؛ إلا أن بعض أحكام القضاء خرجت عن هذه القاعدة و ذهبت إلى قبول المخالفة أو العيب الذي انطوى على الإشعار بالتصحيح لتنازل صاحب الأمر أي المكلف بالضريبة ما لم يكن هذا الشكل متعلقاً بالنظام العام.

المبحث الثاني: التصحيح التلقائي

الأصل في الالتزام الضريبي أن يتم ربطه إما عن طريق التصريح الذي يتقدم به المكلف بالضريبة أو عن طريق الإدارة الجبائية بواسطة أعوانها و هيئاتها المتخصصة غير أنه قد تقوم الإدارة الجبائية بالفرض التلقائي بصفة انفرادية إما بناءً على مقتضيات قانونية عند عدم تقديم المكلف بالضريبة للإقرار الضريبي أو عدم إرفاق التصريح بالوثائق اللازمة لفرض الضريبة، أو عند عدم مسك المحاسبة بشكل منتظم، و بالتالي فإن الإدارة الجبائية لا تلجأ إلى هذا النوع من الإجراء إلا إذا توفرت حالات محددة قانوناً بموجب نصوص قانونية و قد وردت حالات لجوء الإدارة الجبائية إلى التصحيح الجبائي التلقائي في المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، و قد جاءت هذه الحالات على سبيل الحصر لا على سبيل المثال، إذ بمجرد توافر إحدى الحالات المذكورة بالمادة 44 قانون الإجراءات الجبائية تلجأ إلى التقييم التلقائي على أن تحترم الإدارة الإجراءات القانونية للقيام بالتصحيح التلقائي بحسب ما يفرضه القانون؛ و تتمثل أساساً هذه الإجراءات في إجرائين؛ أولهما التقييم التلقائي و ثانيهما التقييم التلقائي.

و تلجأ الإدارة الجبائية إلى التقييم التلقائي لفرض أساس الضريبة؛ على أن تتوفر فيه حالات حتى يكون هذا التقييم صحيحاً محدثاً لأثاره القانونية، و قد حدّدت المادة 19 قانون الإجراءات الجبائية هذه الحالات.

و التقييم يكون بفرض غرامات مالية جبائية على المكلف بالضريبة الذي تتوفر فيه إحدى الحالات المنصوص عليها بالمادة 19 قانون الإجراءات الجبائية.

كما قد تلجأ الإدارة الجبائية إلى عملية التقييم التلقائي بفرض أسس الضريبة، إذا تعذر على الإدارة الجبائية القيام بمهام الرقابة الجبائية بعرقلة من المكلف بالضريبة تملصاً أو تهرباً منه لعملية الرقابة. غير أنه إلى جانب هذه الإجراءات الصادرين عن الإدارة الجبائية فإنه يجوز توقيع عقوبات جزائية على المكلف بالضريبة محلّ متابعة جزائية. إذا لا تكفي العقوبات الجبائية و إنما يجوز أيضاً معاقبته جزائياً، إمّا عن طريق توقيع غرامات مالية و هي تختلف عن الغرامات الجبائية التي توقع من قبل الإدارة الجبائية فإن الغرامات المالية توقع من الجهة القضائية المختصة، و قد تكون عقوبة الحبس، بحسب مبلغ الحقوق المتملص منها.

المطلب الأول: مفهوم التصحيح التلقائي و إجراءات سيره

إذا لم يحترم المكلف بالضريبة التزاماته القانونية اتجاه إدارة الضرائب لها الحق في أن تقوم بعملية التصحيح التلقائي إذا ما توفرت لديها حالات محددة قانوناً¹.

و يختلف التصحيح التلقائي عن التصحيح الوجيه من حيث المفهوم و من حيث إجراءات سيره، ذلك أن عملية التصحيح التلقائي تجعل الإدارة صاحبة الامتياز في مواجهة المكلف بالضريبة الذي أخلّ بالتزاماته و قد اورد المشرع الجزائري في المادة 44 قانون الإجراءات الجبائية الحالات التي تلجأ إليها الإدارة إلى عملية التصحيح التلقائي بفرض الضريبة المؤسسة من قبلها و يكون دور المكلف بالضريبة في هذه الحالة منعماً على أن تحترم الإدارة الجبائية مجموعة من الإجراءات في سير هذه العملية.

و عليه سنتطرق إلى هذا المطلب من خلال فرعين نتعرض للفرع الأول إلى مفهوم التصحيح الجبائي و حالات اللجوء إليه و في المطلب الثاني إلى إجراءات سيره.

الفرع الأول: مفهوم التصحيح التلقائي

يجوز للإدارة الجبائية اللجوء إلى التصحيح التلقائي في حالات محددة قانوناً²:

- إذا رفض المكلف بالضريبة لعمليات الرقابة الجبائية أو التحقيقات أو المعاينات سواء كان هذا الرفض من طرفه أو من طرف شخص آخر أو بأي طريقة كانت مما يحول على الإدارة أداء مهامها الجبائية.

- أو إذا لم يصرح المكلف بالضريبة بالمداخيل و التصاريح الجبائية في الآجال المحددة قانوناً.

و من خلال ذلك فإن التصحيح التلقائي هو قيام الإدارة الضريبية بتحديد و تقدير الضريبة بصورة انفرادية؛ و هنا تكون مساهمة المكلف بالضريبة في هذه العملية شبه معدومة.

¹ - أنظر: المادة 44 قانون الإجراءات الجبائية.

² - أنظر: Michel Bouvier, Op.cit, P 111
- بن اعمارة منصور، المرجع السابق، ص27

كما عرّف الفقيه Daniel Richer هذه العملية بأنها: "إجراءات لديها نقطة مشتركة و هي معاقبة التصرف الجبائي للمكلف بالضريبة الذي لا يحترم التزاماته القانونية و ذلك بالسماح للإدارة بفرض الضريبة عليه بناءً على العناصر المتوفرة لديها مع جعل عبء إثبات عدم صحة الضرائب المفروضة على عاتق المكلف بالضريبة".

و يعتبر هذا الإجراء من أكثر الإجراءات شيوعاً و استعمالاً من قبل الإدارة الجبائية؛ و قد استعمل في فرنسا بموجب قانون 08 جويلية 1987¹ و يمكن للإدارة أن تستعمله إذا لاحظت أثناء عملية الرقابة الحسابية على أنّ هذه الحسابات غير موجودة، أو تحمل في طياتها أخطاءً أو حذف أو وجود أخطاءً متكررة.

أمّا في القانون الجزائري فقد ورد ذكر هذه الحالات أي حالات التحديد التلقائي أو التصحيح التلقائي للضريبة في المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على ما يلي:

يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى:

1/- عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة، بسبب فعله أو فعل الغير.

2/- في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية أو للسجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و 69² من قانون الرسوم على رقم الأعمال؛ الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.

3/- في حالة عدم اكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة 76³ من قانون الرسوم على رقم الأعمال بعد شهر واحد على الأقل من إعدار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام بتسوية وضعيته.

¹ - أنظر: Michel Bouvier, Op.cit, P 111

-المادة 55 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي.

² - انظر: المادة 66 قانون الرسوم على رقم الأعمال "يتعين على كل شخص طبيعي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة...يمسك سجلات ذي صفحات مرقمة و موقع عليها من قبل مصلحة الضرائب التي يتبع لها، يقيد فيه يوماً بيوم، دون بياض أو شطب مبلغ كل عملية من عملياته..." المادة 69 قانون الرسم على رقم الأعمال "يتعين على منظمي الحفلات الفنية المدينين بالرسم، أن يمسكوا كل مؤسسة من مؤسساتهم سجلاً خاصاً رقمته و وقعت عليه مصلحة وعاء الضريبة يقيد فيه دون بياض أو شطب، بعد كل حفلة أو عرض..."

³ - انظر: المادة 76 قانون الرسم على رقم الأعمال "على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يسلم أو يرسل خلال 20 يوم من كل شهر إلى قابض الضرائب... إشعار يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق و تفاصيل عمليات خاضعة للضريبة و تسديد الضريبة في نفس الوقت حسب الكشف..."

4/- على كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه و يزيد دخله الصافي المحدد وفقا للمواد 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة عن المجموع المعفى من الضريبة.

5/- على كل مكلف بالضريبة يتمتع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب و المحقق بخصوص التوضيحات و الإثباتات الواجب تقديمها.

6/- في حالة رفض المحاسبة التي تتسم حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 43 أعلاه.

7/- على كل مكلف بالضريبة تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة و المعروفة و مداخيله العينية على المجموع المعفى، و لم يقدم تصريحاً بذلك، أو يكون دخله المصرح به بعد خصم الأعباء¹ المحددة في المادة 85² من قانون الضرائب المباشرة، يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية.

و فيما يخص هؤلاء المكلفين بالضريبة يحدد أساس فرض الضريبة عند غياب عناصر أكيدة تسمح تخصيصهم بدخل أعلى، بمبلغ يساوي مبلغ النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة أو المداخيل العينية.

ففي الحالة المشار إليها في هذه الفقرة يقوم المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل 20 يوماً للإدلاء بملاحظاته و يحدد أساس فرض الضريبة وفقاً للشروط المنصوص عليها في المقطع السابق، دون أن يستطيع المكلف بالضريبة الاعتراض

¹ - تتمثل هذه الأعباء في:

- (1) فوائد القروض و الديون المفترضة لأغراض مهنية و تلك المفترضة لشراء مساكن أو بناءها و التي هي على عاتق المكلف بالضريبة.
- (2) اشتراكات منح الشبخوخة و الضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية.
- (3) نفقات الإطعام.
- (4) عقد التأمين الذي يبرم المالك المؤجر.

² - انظر: المادة 85 قانون الضرائب المباشرة: "يقرر أساس ضريبة الدخل الإجمالي حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي الذي يتوفر عليه كل مكلف بالضريبة، يحدد هذا الدخل الصافي بالنظر لرؤوس الأموال التي يملكها المكلف بالضريبة؛ و المهن التي يمارسها و المرتبات و الحوز و المعاشات و الربوع العمرية التي يتقاضاها، و كذا أرباح كل العمليات المربحة التي يقوم بها خصم التكاليف..."
المادة 98 قانون الضرائب المباشرة: "لا يمكن أن يقل الدخل الخاضع للضريبة عن مبلغ جزافي يحدد بتطبيق الجدول الوارد أدناه على بعض عناصر طريقة المعيشة ما لم يثبت العكس من قبل المكلف بالضريبة و شريطة أن يكون هذا المبلغ على الأقل يساوي الحد الأدنى الضريبي المقرر في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي..."

على هذا التقدير بتبيان أنه استعمل رؤوس أموال أو حقق أرباحاً برأسمال أو كان يحصل على هبات من الغير بصفة دورية أم لا.

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

8- كل شركة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية في الجزائر و تكون خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات امتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تطلب منها تعيين ممثل لها بالجزائر.

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

من خلال استقراء هذه المادة نجد أنّ المشرع الجزائري قد قيّد من حرية الإدارة الجبائية في استعمال الفرض التلقائي ضد المكلف بالضريبة ما دام أنّ هذا الأخير تنقص مساهمته في هذه العملية، فلجأ المشرع إلى تحديد على سبيل الحصر لا المثال الحالات التي تلجأ الإدارة الجبائية إلى عملية الفرض التلقائي للضريبة؛ و هنا تكون الإدارة ملزمة باحترام مجموعة من الإجراءات التي تشكل ضمانات للمكلف بالضريبة أثناء هذه العملية.

الفرع الثاني: إجراءات سير التصحيح التلقائي

تلجأ الإدارة الجبائية بصفة تلقائية إلى إجراءات الفرض التلقائي أو ما تسمى أيضاً بالإجراءات الأحادية الجانب¹ في الحالات المنصوص عليها بالمادة 44 قانون الإجراءات الجبائية تتمثل عامة في عدم التزام المكلف بالضريبة بواجباته المحاسبية و الجبائية، أو رفضه للرقابة الجبائية، ممّا يؤدي بالإدارة إلى القيام بمجموعة من الإجراءات تتمثل أساساً في عمليتين هما إجراء التفرغيم التلقائي و إجراء التقييم التلقائي.

أ) إجراء التفرغيم التلقائي:

هذا الحق يخوّل للإدارة الجبائية استعماله لفرض أساس الضريبة على المكلف بها، غير أن التفرغيم لا يلجأ إليه إلاّ في الحالات التالية²:

- حالة عدم التصريح أو الإيداع المتأخر للتصريح من طرف المكلف بالضريبة.
- حالة رفض طلب التوضيح أو التبرير.
- حالة الاعتراض على حق الإطلاع.

1- حالة عدم التصريح أو الإيداع المتأخر للتصريح من طرف المكلف بالضريبة:

إنّ عملية عدم التصريح أو الإيداع المتأخر للتصريح بالضرائب معاقب عليه بشدة تقريباً من طرف كلّ التشريعات الضريبية سواء كانت عقوبات مالية أو عقوبات جزائية ممّا يسمح لإدارة الضرائب إذا لم يقدم المكلف بالضريبة تصريحه الجبائي أو تأخره في ذلك إلى تحديد الضريبة بصفة تلقائية بناءً على وسائلها الخاصة جزاءً على عدم تقديم التصريح أو الإخلال في بياناته.

فكل من كان مكلفاً بالضريبة الجزافية الوحيدة أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات يتعين اكتتاب تصريح بالوجود يسلم نموذج منه من طرف الإدارة الجبائية³ و قد يكون التصريح شهرياً⁴ الذي يعتبر كجدول إشعار بالضريبة و الرسوم المحصلة نقداً أو عن طريق الاقتطاع (الرسم على النشاط المهني؛ الضريبة على أرباح الشركات؛ الضريبة على الدخل الإجمالي؛ مداخيل

¹ -أنظر: عوادي مصطفى، زين يونس، المرجع السابق، ص81.

² -أنظر المادة 19 قانون الإجراءات الجبائية.

³ -أنظر الملحق ②: نموذج عن التصريح بالوجود.

⁴ - أنظر الملحق ③: نموذج عن التصريح الشهري.

الأموال المنقولة؛ الأرباح غير التجارية؛ الرسم على القيمة المضافة) و قد يكون التصريح سنوياً بالمداحيل و الحواصل¹، و من خلال هذا التصريح يستوجب على المكلف بالضريبة تقديم كل المعلومات الضرورية بخصوص الوضعية الجبائية السنوية. مع ذكر مختلف العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة. على أن يتم تقديم هذه التصاريح في الفترة المحددة قانوناً، فبالنسبة إلى التصريح بالوجود يجب أن يصرح به المكلف بالضريبة في أجل أقصاه 30 يوماً ابتداءً من بدء النشاط، أما بالنسبة إلى التصريح الشهري في أجل أقصاه 20 يوماً الأولى من الشهر، أما التصريح السنوي فيرسل من قبل المكلف بالضريبة على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة.

ففي حال ما إذا تخلف المكلف بالضريبة بتقديم هذه التصاريح أو تأخر عن الآجال المحددة قانوناً، للإدارة حق اللجوء إلى التفرغيم التلقائي.

2- رفض طلبات التوضيح و التبرير:

يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم التوضيحات و التبريرات و هذا استجابة إلى فكرتين أساسيتين في ذهن المشرع و هي العمل على إزالة اللبس أو إزالة الغموض و الاختلاط الذي قد يثور لدى الإدارة الجبائية، و كما تسعى الإدارة من وراء هذه الطلبات إلى إثبات أو إقامة الدليل على غياب أي نية للتهرب من الضريبة من قبل المكلف بالضريبة.

و تعتبر هذه التوضيحات و التبريرات بمثابة معلومات إضافية و تكميلية يسعى المكلف بالضريبة إلى تقديمها للإدارة الجبائية، و عليه إذا ما رفض المكلف بالضريبة تقديم هذه التبريرات و التوضيحات فإنه يعرب عن نيته السيئة في التهرب من دفع الضريبة الأمر الذي تلجأ من وراءه الإدارة الجبائية إلى التفرغيم التلقائي كعقوبة أو كجزاء يوقع على المكلف بالضريبة نتيجة لرفضه.

3- حالة الاعتراض على حق الإطلاع:

و هذه الحالة تعني أن يكون المكلف بالضريبة ملزم بالإجابة على طلب الإدارة في الاتصال بها و إطلاعها على الوثائق المراد التحقيق فيها، فيلتزم بالكشف للإدارة عن الوثائق أو الدفاتر الحسابية التي تطالبه بها، و تعتبر هذه الحالة من الحالات التي نص عليها المشرع بالمادة 45 قانون الإجراءات الجبائية و

¹ -أنظر: الملحق ④: نموذج عن التصريح السنوي.

المادة 59 الفقرة الاخيرة من نفس القانون و رفض المكلف بالضريبة و اعتراضه لحق الإطلاع دليل على سوء نيته في التهرب الضريبي، مما يحمل الإدارة على تطبيق التفرغ التلقائي.

ب) التقييم التلقائي للضريبة:

تنص المادة 44 قانون الإجراءات الجبائية على أنه "يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى..."

و من هذه المادة يتضح جلياً أنه إذا تعذر القيام بالمراقبة الجبائية نتيجة لفعل المكلف بالضريبة أو فعل الغير، يتم فوراً تقدير أسس فرض الضريبة، و لن يتأتى ذلك إلا بالاعتماد على طبيعة النشاط الخاضع للرقابة، و درجة احترام النصوص التشريعية و الالتزامات الجبائية؛ و مدى الإغفالات و النقائص التي تثبت من خلال عملية الرقابة، فيلجأ المحقق الجبائي إلى عملية التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة وفقاً لأحد الطرق التالية، و تعتبر هذه الطرق أكثر شيوعاً و استعمالاً.

ب1- التقييم بناءاً على العناصر الكمية:

تعتبر هذه الطريقة أسهل وسيلة يلجأ إليها المحقق الجبائي و تطبق على أغلب النشاطات، ما عدا البعض منها كالمهن الحرة، و مقاولي الأشغال العمومية أو كبريات المؤسسات و المؤسسات التي تمتلك تشكيلة متنوعة للمنتجات و المواد المتجددة بصفة دائمة.

و يتم حساب نسبة الإغفالات بناءاً على رقم الأعمال المصرح به من أجل تحديد التعديلات التي ستجري.

ب2- التقييم التلقائي لرقم الأعمال بناءاً على الإيرادات و الفوترة:

1- التقييم بناءاً على الإيرادات: لتحديد الإيرادات التي قامت بها المؤسسة التي خضعت للرقابة، يجب فتح حساب مالي يحتوي على الأرصدة الدائنة للحساب البنكي للمكلف بالضريبة (المؤسسة أو مستغل للمؤسسة الفردية) مع الأخذ بعين الاعتبار الأرصدة في بداية و نهاية السنة، و يتم مقارنة رقم الأعمال المؤسس مع رقم الأعمال المصرح به محاولة من المحقق لكشف الإغفالات.

2- التقييم بناء على الفوترة: نجد هذا النوع من التقييم مطبقاً على الخصوص بالنسبة للضرائب المباشرة، إذ يتم تقييم الأسس المفوترة؛ و بالتالي لا يراجع الأرصدة و التسبيقات و إنما حتى التحصيلات المفوترة المصرح بها.

3- التقييم بناء على تكاليف الإنتاج: يتم التقييم التلقائي من قبل الإدارة الجبائية بناءً على بعض التكاليف بإعادة تأسيس الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق، منها مثلاً الأجر المدفوعة للعمال؛ و ذلك بالمقارنة بين الأجر المدفوعة برقم الأعمال المصرح به.

4- التقييم بواسطة النسب: و هنا يقوم المحقق بمقارنة العلاقات التي توجد بين بعض العناصر المكونة لسعر التكلفة بالكمية و القيمة مع المعطيات المستخرجة من المحاسبة، غير أنه يجب التفكير أن هذه لا تستعمل بالنسبة للمكلفين بالضريبة الممارسين لتجارة التجزئة التي تستعمل فيها طريقة نسب الاستغلال. بمقارنة النسب المحددة بواسطته معطيات محاسبة مع تلك المستخرجة من الوثائق التبريرية¹.

5- التقييم التلقائي بواسطة مؤشرات أخرى: يمكن أيضاً أن يتم التقييم التلقائي من قبل المحقق الجبائي من أجل إعادة تكوين إيرادات و فرض أسس ضريبية جديدة بناءً على مؤشرات نذكر منها:
- مشتريات المشروبات الغازية و الكحولية من أجل إعادة تأسيس الإجراءات المحققة من قبل أصحاب المطاعم و سجل أسماء مرتادي الفنادق².

بعد أن يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة تلجأ الإدارة الجبائية إلى عملية التبليغ النهائي لعملية التقييم التلقائي؛ و تصبح بذلك الضريبة المفروضة نهائية واجبة الدفع من قبل المكلف بالضريبة.

01-Guide du vérificateur de comptabilité, ministère des finances, direction générale des impôts, édition 1994, P 125.

²- أنظر: عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص102.

المطلب الثاني: العقوبات الجبائية و الجزائية المفروضة بعد التقييم التلقائي

إنّ العقوبة هي جزاء يوقع على أي فرد ارتكب إحدى الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات أو قانون الإجراءات الجبائية أو قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛ و بالتالي فإنه لا يمكن أن يعاقب أي شخص إلا بمقتضى القانون الذي يؤسس و يحدّد الجريمة و تطبيقها على التصرفات المخالفة للقانون.

و تكسي العقوبة في قانون الضرائب أهمية بالغة ذلك لأنها تتعلق بمصالح الدولة و الخزنة العمومية؛ لأنّ تهرب المكلفين بالضريبة من أداء ضرائب سيلحق أذى بمصالح و حقوق الدولة؛ الأمر الذي أدى إلى وجود جزاءات توقع على المخالفين لردعهم على أن تكون هذه العقوبات متناسبة مع جسامة الخطأ أو الفعل المرتكب؛ و العقوبات المقررة في القانوني الجبائي قد تكون عقوبات جبائية و قد تكون عقوبات جزائية؛ و إنّ العقوبات الجزائية قد تكون مالية و قد تكون بدنية.

فالعقوبات الجبائية هي تلك التي تفرضها الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة إمّا أن تكون غرامات أو زيادات عن التأخير أما العقوبات الجزائية فإما أن تكون بدنية الحبس أو السجن؛ و الذي قد يكون إلى جانبه عقوبات تكميلية.

الفرع الأول: العقوبات الجبائية

تتمثل العقوبات الجبائية في الترخيم أو الزيادة في قيمة الضريبة التي تفرض على المكلفين بالضريبة و تختلف بحسب المخالفة التي ترتكب من قبله إمّا للتأخير في تقديم التصريح و إمّا الزيادات بسبب نقص التصريح أو بسبب التأخر في تقديم التصريح بالوجود؛ و ذلك ضماناً لتحصيل دين الضريبة، فأحاطه بهذه المجموعة من الجزاءات المالية علاوة على الجزاءات العقابية (الحبس و الغرامة)¹.

و على غرار التشريعات المقارنة فقد نصّ التشريع الجبائي الجزائري الساري المفعول على عقوبات توقع على المكلفين بالضريبة الذين لا يتقيدون بالالتزامات الخاصة بالتصريح و الدفع و تتمثل هذه العقوبات أو الغرامات فيما يلي:

¹ أنظر: محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص318.

أ) العقوبات الناتجة عن التأخر في تقديم التصريح السنوي:

طبقاً لنصوص قانون الضرائب و المباشرة و الرسوم المماثلة¹ فإن المكلفين الذين لم يقدموا تصاريحهم في الآجال المحددة قانوناً يتعرض للغرامات أو ما تسمى أيضاً زيادات²، و تفرض هذه الزيادات بقوة القانون حتى تضمن إدارة الضرائب من تحصيل ديونها و تعويض الخزينة العامة عن الأضرار التي تصيبها من جراء عدم التسديد في المواعيد المحددة قانوناً.

و تختلف هذه الزيادات بحسب مدة التأخير كما يلي:

- إذا كان التأخير في تقديم التصريح السنوي لا يتعدى الشهر فإن الزيادة الواجبة الدفع تقدر بـ 10%.

- إذا كانت مدة التأخر في تقديم التصريح السنوي تتعدى الشهر و لا تفوت الشهرين، فإن الزيادة الواجبة الدفع تقدر بـ 20%.

- إذا كانت مدة التأخر في تقديم التصريح السنوي تتعدى الشهرين، فإن الزيادة الواجبة الدفع تقدر بـ 25%.

- إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة في أجل 30 يوماً من تاريخ التبليغ بظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام القاضي بتقديم التصاريح في الأجل فتطبق نسبة 35%.

أمّا الغرامات الناجمة من التأخر في تقديم التصريح السنوي في حالة الإعفاء أو تسجيل نتيجة سالبة فإن المكلف بالضريبة³ الذي لم يقدم التصريح في الآجال المحددة قانوناً بالرغم من أنه معفى من الضريبة بموجب نصّ صريح أو لعلّة أدت به إلى خسارة خلال الدورة المعنية و بالتالي فإن التصاريح تحمل عبارة "لا شيء"، سيتعرض للغرامات التالية:

- إذا كانت مدة التأخير لا تتعدى الشهر في تقديم التصريح السنوي في حالة الإعفاء أو تسجيل نتيجة سلبية فإن الغرامة الواجبة الدفع تقدر بـ 2500 دج

- إذا كانت مدة التأخير تتعدى مدة الشهر و تقل عن الشهرين فإن الغرامة الواجبة الدفع تقدر

¹ -أنظر: المادة 322 قانون ض. م. رم.

² - استعمل المشرع العراقي مصطلح الإضافة إلى الضريبة و يشكل نسبة مئوية من مقدار الضريبة، و يقصد بها الزيادات المفروضة على المكلف بالضريبة.

³ - المكلف بالضريبة سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، و بالتالي فإن التصريح السنوي قد يكون على الدخل إذا تعلق الأمر بشخص طبيعياً؛ أو على أرباح الشركات إذا كان شخصاً معنوياً.

بـ 5.000 دج.

- إذا كانت مدة التأخر تتعدى شهرين، فإن الغرامة الواجبة الدفع تقدر بـ 10.000 دج¹.
- أما الغرامة الناتجة عن التأخر في تقديم الوثائق و المعلومات الخاصة بالتصريح السنوي و ذلك في حال عدم تدعيم المكلف بالضريبة لتصريحه السنوي بالمعلومات و الوثائق المطلوبة قانوناً² في الآجال المحددة فيترتب عن ذلك غرامة جبائية تقدر بـ 1.000 دج في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو اكتشاف عدم صحتها.
- و إذا لم يتم إيداع هذه الوثائق و المعلومات المعينة في مدة تقدر بثلاثون (30) يوماً ابتداءً من يوم إرسال الإنذار إلى المكلف بالضريبة المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، فإن الغرامة تتضاعف بمقدار 25% زيادة على الضريبة التي تتم فرضها تلقائياً.

ب) العقوبات الناتجة عن نقص في التصريح:

- طبقاً لنص المادة 193 قانون ض م ر م، إذا صرّح المكلف بالضريبة الملزم بتقديم التصريحات ربحاً ناقص أو غير صحيح فإن المبلغ الذي تهرّب منه أو الحقوق التي أحلّ بها سوف تضاعف أي تزيد على مبلغ الحقوق التي تهرّب منها كما يلي:
- نسبة 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.
 - نسبة 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه³.
 - نسبة 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.
- أمّا إذا لجأ المكلف بالضريبة إلى أعمال الغش فإن الغرامة تطبق كما يلي:
- نسبة 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج) أو يساويها.
 - نسبة 200% عن كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنوياً يفوق مبلغ خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج).

¹ -أنظر: المادة 322 ق ض م ر م.

² -أنظر: المواد 152-153 ق ض م ر م.

³ - أنظر: المادة 1/193 ق ض م ر م.

- حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط02، 2010، الجزائر، ص139.

ج) العقوبة الناتجة عن التأخر في تقديم التصريح بالوجود:

على كل مكلف بالضريبة خاضع للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين (30) يوماً الأولى من بداية نشاطها إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة¹ و إذا تخلف عن تقديم التصريح بالوجود خلال هذا الأجل المحدد قانوناً يغرم بغرامة جبائية تقدر بـ 30.000 دج².

كانت هذه الغرامات أو الزيادات المفروضة من قبل المشرع الجزائري؛ وفي ذات الوقت نجده في التشريعات المقارنة فنأخذ مثلاً التشريع المصري و بموجب المادة 135 من قانون الضريبة على الدخل فإنها تعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه و لا تتجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أحد الأفعال التالية:

- الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط.

- الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي.

- الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع و خصم و تحصيل و توريد الضريبة في المواعيد القانونية.

و في حالة العود تضاعف الغرامة المنصوص عليها إذا ارتكبت في خلال ثلاث (03) سنوات.

و قد حدد المشرع المصري أيضاً مدة ثلاثين (30) يوماً للإخطار بمزاولة النشاط إلى إدارة

الضرائب يبدأ احتسابها من بدء المزاولة الفعلية للنشاط التجاري أو الصناعي أو الحرفي أو المهني أو غير التجاري؛ و الغرض من هذا الإخطار هو إحاطة مصلحة الضرائب بالمعلومات اللازمة لكي تستطيع مراقبة صاحب النشاط الخاضع للضريبة³.

أمّا المشرع العراقي فقد جاء في المادة 56 من قانون ضريبة الدخل على ما يلي: "تفرض السلطة

المالية مبلغاً إضافياً نسبة 10% من الضريبة المستحقة على أن لا يزيد على 500.000 دج على المكلف الذي لم يقدم أو الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية 31 ماي من كل سنة ما لم يسبب المكلف أن التأخير كان لعذر مشروع".

و تنص المادة 45 من ذات القانون أنه "إذا لم تدفع الضريبة خلال واحد و عشرين يوماً من

تاريخ التبليغ؛ يضاف إليها 05% من مقدار الضريبة".

¹ -أنظر: المادة 1/183 ق ض م ر م.

² -:أنظر المادة 1/194 ق ض م ر م.

³ :أنظر زكريا محمد بيومي، موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل، النسر الذهبي للطباعة، ط 01، القاهرة، ص906.

لكن الملاحظ أن المشرّع العراقي حصر الزيادة في الضريبة المفروضة تلقائياً على بعض الأفعال السلبية المندرجة في إطار الجرائم الضريبية البحتة التي لها مساس مباشر بتقديم دين الضريبة و تحصيله، مستثنياً بذلك تلك الأفعال الناتجة عن التأخر في تقديم بعض الوثائق و المعلومات المطلوبة في التصاريح السنوية.

الفرع الثاني: العقوبات الجزائية

إن الجرائم الجبائية ذات طبيعة خاصة، غير أنه تطبق فيها العقوبات الجزائية الخاصة بالدعوى العمومية؛ التي ينظمها قانون العقوبات، فالقانون الجبائي يحيل دائماً في هذا الإطار إلى تطبيق نصوص قانون العقوبات، توقع إلى جانبها عقوبات أخرى ذات طابع مدني و هي غرامات التعويض. و تختلف العقوبات الجزائية التي يتعرض لها المكلف بالضريبة بحسب طبيعة الجريمة المرتكبة من قبله.

و على العموم فإنّ العقوبات التي توقع على المكلفين بالضريبة يمكن أن تصنف إلى عقوبات مالية و أخرى سالبة للحرية تفرض تبعاً لحساسية الفعل المرتكب؛ و يجب التنبيه على أن الغرامات أو العقوبات المالية المفروضة في هذا المجال تختلف عن تلك الغرامات المطبقة من قبل الإدارة الجبائية ذلك أن هذه الغرامات تطبق من قبل المحاكم المختصة و لا يمكن للإدارة الجبائية تطبيقها إلا بموجب حكم نهائي صادر في حق المكلف بالضريبة حائز لقوة الشيء المقضي فيه.

(أ) الحبس:

تضمن التشريع الجبائي الجزائي و التشريعات الجبائية المقارنة نصوصاً تقضي بفرض عقوبات على من يرتكب مخالفة ضد أحكام القانون الجبائي، و من بين ما فرضه المشرع الجزائي تطبيقاً لأحكام المادة 303¹ ق ض م ر م من عقوبات سالبة للحرية؛ الحبس، و الذي يراد به إيداع المكلف بالضريبة في مؤسسة عقابية للمدة المقررة في الحكم.

أمّا عن اختصاص النظر و الحكم في هذه العقوبة هي المحاكم الجزائية التي يعقد لها صلاحية توقيع الحبس على ما ثبت إدانته بالجريمة المتابع بها.

¹ - انظر: المادة 303 معدلة بموجب المادة 28 قانون المالية لسنة 2003، و المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012.

غير أنه يجب أن نذكر على أن كيفية توقيع عقوبة الحبس قد تأخذ عدة صور، كالتالي:

الصورة الأولى: ترد عقوبة الحبس كعقوبة أصلية منفردة، أي تسلط على المكلف بالضريبة كعقوبة أصلية و بشكل منفرد دون أن تلحق لها عقوبة أخرى.

و هو ما أخذ به التشريع العراقي في قانون الضريبة على الدخل بموجب المادتين 56 و 58 من قانون ضريبة الدخل العراقي و التي تنصان على التوالي بما يلي: "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب..."

"يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر و لا تزيد عن سنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة..."

الصورة الثانية: قد تأتي عقوبة الحبس كعقوبة أصلية تختيارية، و هي الحالة التي تنص فيها التشريعات على عقوبة الحبس مع عقوبة أخرى كالغرامة و على سبيل التخيير بين العقوبتين و هو ما أخذ به المشرع الجزائري في المادة 303 ق ض م ر م؛ إذ نصّ على ما يلي: "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصنيفه كلياً أو جزئياً بما يلي..."

- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر و غرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج؛ أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 100.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج.

- الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) و غرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 1.000.000 دج و لا يتجاوز 5.000.000 دج.

- الحبس من سنتين (02) إلى خمسة (05) سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج؛ أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 5.000.000 دج و لا يتجاوز 10.000.000 دج.

- الحبس من خمسة (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج؛ أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

و من خلال هذه المادة يتضح جليا أنّ المشرع قد ترك السلطة التقديرية للقاضي في توقيع عقوبة الحبس كجزء اختياري مع عقوبة الغرامة.

و الملاحظ في استقراء المادة 303 ق ض م ر م، على أنّ المشرع أورد عبارة "الحبس" في جميع فقراتها، دون عبارة السجن؛ مما يفيد على أنّه قد ألغى جناية التهرب الضريبي التي تضمنها بموجب قانون المالية لسنة 2003¹. إذ أنّ الفقرة الرابعة (04) من المادة 303 ق ض م ر م كانت تنص على الجنائيات المرتكبة من قبل المكلف بالضريبة إذ نصت على ما يلي: "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصنيفه كليا أو جزئياً بما يأتي،..."

- السجن المؤقت من خمس (05) إلى عشر (10) سنوات و بغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه مليون دينار و لا يتجاوز 3.000.000 دج..."

و جاء هذا التعديل لنص المادة 303 ق ض م ر م؛ بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012.

و قد أخذ أيضا بهذه الصورة التشريع المصري، إذن نصّ هذا الأخير في قانون الضريبة الموحدة بموجب المادة 183 بقوله يعاقب بالحبس أو بغرامة لا تقل عن 500 جنيه و لا تزيد على 1000 جنيه² لكل ممول³ لم يقدم إقرار الثروة خلال الشهر من تنبيه مصلحة الضرائب له بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول.

الصورة الثالثة: و هي الصورة التي قد ترد بها عقوبة الحبس على المكلف بالضريبة الذي خالف النصوص الجبائية، مصحوبة بعقوبة أخرى تكميلية؛ مثل ما ذهب إليه المشرع الأردني إذ قضى على كل من تهرب عمداً أو حاول التهرب أو ساعد أو حرّض غيره على التهرب عن الضريبة، فإنه يعاقب عن كل جرم من

¹ - أنظر: المادة 28 من قانون رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر رقم 86 المؤرخة في 2002/12/25.

² - أنظر: سنية أحمد يوسف، المرجع السابق، ص 133.

- محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 313.

³ - عبارة ممول في التشريع الجبائي المصري يقصد بها الشخص المكلف بالضريبة.

هذه الجرائم بالحبس لمدة تتراوح بين أسبوع و سنة أو بغرامة لا تقل عن مائة دينار و لا تزيد عن خمس مائة دينار و في كل الأحوال يضمن مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، و بالتالي فانه قد فرض عقوبة الحبس على سبيل التخيير بينها و بين الغرامة غير أنه و في جميع الأحوال تلحق بعقوبة تكميلية و تتمثل في دفع مثلي النقص الذي وجد في مقدار الضريبة.

و هو ما أخذ به المشرع الفرنسي بموجب المواد 1741 - 1745 - 1750 - 1753 من القانون العام للضرائب¹، و الذي قسم العقوبات إلى عقوبات أصلية و أخرى تكميلية.

كما نصّ المشرع على عقوبات توقع على المكلف بالضريبة الذي يعرقل سير أعمال الرقابة و معاينة المخالفات، إذ نصّ في المادة 304 ق ض م ر م. على أنّ كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات التشريع الضريبي أثناء قيامهم بمهامهم يعاقب بغرامة تبلغ 10.000 دج إلى 30.000 دج، و في حال ما تم غلق المحلّ لسوء نية المكلف بالضريبة حتى يمنع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة فإنّ الغرامة التي تسلط عليه تقدر بـ 50.000 دج و تضاعف الغرامة إلى ثلاث إذا أجريت معاينتين متتاليتين.

و نشير أيضا أن شركاء مرتكبي الجرائم و الجنح تطبق عليهم نفس العقوبات المطبقة على الفاعلين الأصليين تطبيقا لأحكام المادة 2/42 قانون ع، و المادة 2/303 ق ض م ر م. و يعتبر شركاء الأشخاص الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج، و كذا الأشخاص الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير².

ب) الغرامة:

سبق الذكر على أن الجزاء الموقع على المكلف بالضريبة يتنوع في المجال الجبائي، لردع المخالفين و دفعهم إلى تسديد التزاماتهم اتجاه إدارة الضرائب، فبالإضافة إلى عقوبة الحبس هناك عقوبة مالية و هي عقوبة الغرامة، و تختلف هذه الأخيرة عن الغرامة التي توقع من قبل الإدارة الجبائية إذ أنّ هذا النوع من الغرامات يوقع من قبل الجهة القضائية المختصة تبعاً لنوع المخالفة.

¹ - أنظر: Jacques Grausclaude. Philippe Marchessou, Op.cit, P280.

² - أنظر: المادة 2/303 ق ض م ر م

-عوادي مصطفى، زين يونس، المرجع السابق، ص84.

و يمكن أن نعرف الغرامة على أنها مبلغ من المال يلزم المحكوم عليه بأدائه للخزينة العامة بوصفه عقوبة¹. و قد اختلف الفقه في تحديد الطبيعة القانونية للغرامة في المجال الجبائي.

فهناك من يرى على أنها تعويض مدني، يدفع للخزينة العامة نتيجة ما ألحق بها من ضرر أو ما كان قد يلحق بها نتيجة ارتكاب المكلف بالضريبة لأعمال منافية للأحكام التشريعية و التنظيمية، أو امتناعه عن تنفيذها.

وهناك من يرى ان الغرامة الضريبية عقوبة جنائية لفرضها من جهة قضائية و مختصة لها صلاحيات التجريم و العقاب تتضمن تطبيق النصوص القانونية .

و هناك من يرى على أنها عقوبة مختلفة، توفيقا للاتجاهين السابقين إذ يرى أنها عقوبة من جهة لفرضها بحق شخص خالف أحكام القانون؛ و من جهة أخرى تعتبر تعويض، لأنها تدفع إلى الخزينة العامة نتيجة الضرر الذي ألحق بها من جراء المخالفة.

و هناك رأي آخر يرى على أن الغرامة الضريبية ضريبة إضافية، تلحق بالضريبة الأصلية نتيجة لقيام المكلف بالضريبة بمخالفة الأحكام التشريعية، معتمدين في ذلك على أن أغلب التشريعات الضريبية تبنت فكرة الضريبة الإضافية التي تترتب على ارتكاب بعض المخالفات الضريبية و يترتب عليها زيادة في مقدار الضريبة الأصلية كجزاء للمخالفة.

غير أن الرأي الراجح فقهاً و قضاءً² أن الغرامة الجبائية الجزائية هي عقوبة ذات طبيعة مختلفة تجمع في فحواها معنى الجزاء و التعويض في ذات الوقت.

و يختلف تقدير هذه الغرامة من قبل القاضي المختص إذ أنها تختلف باختلاف مبلغ الحقوق المتصلص منها طبقاً للمادة 303 ق.ض.م.ر.م؛ و هي كالاتي:

- إذا كان مبلغ الحقوق المتصلص منه لا يفوق 100.000 دج فإن الغرامة المالية المفروضة تقدر بين 50.000 دج إلى 100.000 دج.

- إذا كان مبلغ الحقوق المتصلص منه يفوق 100.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج فإن الغرامة المالية المفروضة تقدر بين 100.000 دج إلى 500.000 دج.

¹ - أنظر: أحمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية و النقدية ، مكتبة النهضة، ط 01 ، 1960، القاهرة ، ص211.

- محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص313.

² أنظر: أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص20.

- إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يفوق 1.000.000 دج و لا يتجاوز 5.000.000 دج فإن الغرامة المالية المفروضة تقدر بين 500.000 دج إلى 2.000.000 دج.
 - إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يفوق 5.000.000 دج و لا يتجاوز 10.000.000 دج فإن الغرامة المالية المفروضة تقدر بين 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج.
 - إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يفوق مبلغ 10.000.000 دج فإن الغرامة المالية المفروضة تقدر من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج.
- و في حالة العود في أجل خمس (05) سنوات فإن العقوبات سواء كانت جبائية أم جزائية يتم مضاعفتها.

الفصل الثاني

نتائج التصحيح الجبائي

لا يمكن للمحقق الجبائي البدء في إجراءات التصحيح الجبائي إلا بعد القيام بعملية إشعار المكلف بالضريبة بذلك، على أن يكون الإشعار إشعاراً صحيحاً قانونياً متضمناً النتائج المتوصل إليها من خلال عملية التحقيق الجبائي.

و تترتب على التصحيح الجبائي نتائج هامة تعتبر ضمانات للمكلف بالضريبة محل التحقيق؛ إذ لا بد للإدارة الجبائية أن تسعى إلى تبليغ نتائج التصحيح الجبائي محترمة في ذلك إجراءات التبليغ سواء من حيث الشكل أو من حيث المحتوى الذي يتضمنه إشعار تبليغ النتائج، على أن يمنح للمكلف بالضريبة الحق في الردّ حول النتائج المبلغة إليه، و الذي قد يتخذ شكلين إما قبول نتائج التصحيح ضمناً أو صراحة، و إما أن يقدم ملاحظاته حول هذه النتائج مرتباً آثاراً عن ذلك.

كما ضمن المشرّع الجزائري المكلف بالضريبة ضمانات هامة بعد الانتهاء من التحقيق لا تسمح للإدارة الجبائية من إعادة التحقيق الجبائي للمكلف بالضريبة على نفس المدة القانونية و نفس الضرائب و الرسوم التي سبق و أن شملها التحقيق و حاول تطبيق هذه الضمانة سواء من حيث الزمان أو من حيث الموضوع، على كل من التحقيق في المحاسبات أو التحقيق المصوب أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، بأن أكدّ على عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق على نفس الضرائب و المدة القانونية إلا إذا توفرت لدينا الاستثناءات المنصوص عليها في المادتين 7/20 و 6/21 قانون الإجراءات الجبائية؛ إذ ما استعمل المكلف بالضريبة لطرق تدليسية أو أنه قدّم معلومات غير كاملة أو خاطئة، فغير هذين الحالتين لا يمكن للإدارة الجبائية من إعادة التحقيق الجبائي، و إلاّ اعتبرت إجراءاتها في ذلك باطلة.

و يأخذ التحقيق الطابع النهائي لإجراءات الرقابة الجبائية و الذي يعتبر في حدّ ذاته ضمانات، إذ لا يسمح للإدارة من استعمالها للتفسيرات المعتمدة في النصوص القانونية بأثر رجعي مادام أن الرقابة الجبائية قد أخذت طابعها النهائي سواء من حيث الزمان أو من حيث المكان.

و على هذا فإننا سنحاول دراسة هذه الضمانات من خلال مبحثين، نتعرض في المبحث الأول إلى ضمانات الوجاهية في إجراءات التصحيح، و في المبحث الثاني إلى ضمانات عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق الجبائي.

المبحث الأول: الوجاهية في إجراءات التصحيح

بعد أن يتوصل المحقق الجبائي إلى النتائج المترتبة عن التصحيح الجبائي فإنّ هذا الأخير يكون مقيداً بمجموعة من النصوص القانونية التي تفرض عليه القيام بتبليغ النتائج المتوصل إليها إلى المكلف بالضريبة صاحب الشأن الذي شمله التصحيح الجبائي:

و قد فرضت هذه النصوص القانونية على الإدارة الجبائية مجموعة من الشروط تعتبر كضمانة للمكلف بالضريبة؛ إذ لا بد أن يكون التبليغ تبليغاً صحيحاً نظراً لما له من أهمية بالغة و يعتبر أيضاً وجهاً لأحد مظاهر الوجاهية في إجراءات التصحيح الجبائي.

فبموجب هذا التبليغ يستطيع المكلف بالضريبة معرفة مركزه القانوني إن كان مديناً فعلاً لإدارة الجبائية أم لا، و بالتالي تتكون لديه فكرة عن موقف الإدارة الجبائية إتجاهه و اتجاه وضعيته الجبائية. و نظراً لأهمية الموضوع فإنّ المشرع الجزائري تعرّض لهذه المسألة من خلال نصوصه القانونية، إذ منح لهذا الموضوع تنظيمًا دقيقاً محاطاً بمجموعة من البيانات.

و إن كانت البيانات متعلقة بمسألة الشكلية بالنظر إلى محتوى التصحيح الجبائي أي بالنظر إلى القرار الذي تتخذه الإدارة الجبائية إلا أنّها أخذت مكانتها ضمن قانون الإجراءات الجبائية فيجب على الإدارة أن تحترم الشروط الواجب توافرها في التبليغ لنتائج التصحيح، و قد ميز المشرع بين نوعين من الشروط الشكلية و التي بعدم توافرها يؤدي الأمر إلى بطلان الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة الجبائية.

و هذه الشروط و تطبيقاً لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية بفقرتها الثانية و الثالثة و المادة 6/20 من نفس القانون فمنها ما يتعلّق بالشروط الواجب توافرها في الإشعار بالتبليغ من حيث شكله و الذي اشترط فيه أن يكون بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو أن يتم تسليمه شخصياً إلى المكلف بالضريبة المعني بالتصحيح مع إشعار بالاستلام أيضاً.

و هناك من الشروط التي تتعلق بالبيانات التي يجب أن يحتويها الإشعار بالتبليغ أي الشروط المتعلقة بمحتوى الإشعار.

و يترتب عن هذا التبليغ مجموعة من الآثار مما تشكل حماية و ضمانة للمكلف بالضريبة محلّ التصحيح سواء فيما يخص وقف التقادم المسقط و الذي حدّده و ضمنه المشرّع أيضا مواعيد معينة يجب أن تتخذ في خلالها كل الإجراءات التي يراد تطبيقها على المكلف بالضريبة و إلا سقط حقها في ذلك، و في هذا تعزيز أكبر لضمانة هامة للمكلف بالضريبة تتمثل في عدم تعسف الإدارة في استعمال حقها وقت ما تشاء اتجاه المكلف بالضريبة، و عدم إرهاقه بتراكم الديون عليه لفترة طويلة.

و قد ذهب المشرّع إلى أكثر من ذلك في تعزيزه الحماية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة و ذلك بأن منح له الحق في الردّ على الاقتراحات أو القرارات التي تتخذ من قبل الإدارة الجبائية؛ ممّا يسمح له من تقديم توضيحات حولها أي حول التعديلات و التصحيحات التي اتخذتها الإدارة في مواجهة المكلف بالضريبة؛ ممّا يترتب آثار في مواجهتها سواء بالقبول الصريح لهذه التصحيحات أو التعديلات أو بتقديم ملاحظات.

و على ذلك فإننا سنتناول هذا المبحث من خلال مطلبين؛ نتعرض في المطلب الأول إلى ضمانة تبليغ نتائج التصحيح و في مطلب ثاني إلى ضمانة حق الردّ الممنوح للمكلف بالضريبة.

المطلب الأول: ضمانة تبليغ نتائج التصحيح

باستقراء المادة 42 قانون الإجراءات الجبائية أكدّ المشرع الجزائري على ضرورة تبليغ نتائج التصحيح الجبائي، و بالتالي فإن الإدارة الجبائية ملزمة بتبليغ النتائج التي توصلت إليها بعد الانتهاء من التحقيق، فالنتائج المتحصل عليها تعتبر قرار، و موقف الإدارة الجبائية في مواجهة المكلف بالضريبة محلّ التحقيق، و ما دام أنه طرف في العلاقة الضريبية، فالإدارة ملزمة بتبليغه بالنتائج المتوصل إليها من خلال التحقيق حتى و إن لم تقم الإدارة بالتصحيح إذ أن المشرع نصّ في مادته 42: "إذا حدّد العون المحقق أسس فرض الضريبة إثر التحقيق في المحاسبة يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلف بالضريبة، و هذا حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم، أو رفض المحاسبة". على أن يحترم من خلال هذا الإجراء الشروط

الشكلية أو الموضوعية المتعلقة به، و ربما حرص المشرع على ضرورة التبليغ حماية للمكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية لما يترتب من آثار عن هذا التبليغ. و الشروط الشكلية المتعلقة بالتبليغ قد تمس بشكله و قد تمس بمحتواه؛ مما يترتب آثاراً قانوناً سواء من حيث وقف احتساب مدة التقادم أو منح المكلف بالضريبة أجلا للرد؛ أو في كيفية تحديد قيمة الضريبة.

الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالتبليغ بعد التصحيح الجبائي

تختلف الشروط المتعلقة بالتبليغ بعد التصحيح الجبائي سواء تعلق الأمر بتلك الشروط التي يخضع لها الإشعار بالتبليغ من حيث شكله؛ أو من حيث موضوعه و المحتويات التي يجب أن يتضمنها، فالإدارة الجبائية ملزمة باحترامها لهذه الشروط عند تبليغها لنتائج التحقيق و في حال عدم مراعاتها لها، يؤدي الأمر إلى بطلان إجراء فرض الضريبة اللاحق لعملية التصحيح بطلانا مطلقا و من خلال هذا يمكن أن نقسم هذه الشروط إلى شروط متعلقة بشكل الإشعار و أخرى متعلقة بمحتواه.

أ) الشروط المتعلقة بشكل الإشعار بالتبليغ:

تنص المادة 3/19 قانون الإجراءات الجبائية¹ ... "يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام"

فباستقراء هذه المادة نجد أن المشرع الجزائري أكد على ضرورة إرسال الإشعار بإعادة التقييم إلى المكلف بالضريبة محل التصحيح بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام أو عن طريق إشعار بالاستلام فقط؛ و بالتالي فإن ذلك يعدّ ضمانا للمكلف بالضريبة من خلال النصّ على الشكل الذي يجب أن يكون فيه الإشعار بالتقييم الجبائي الذي يرسل إليه من أجل تبليغه بذلك.

¹ المادة 3/19 قانون الإجراءات الجبائية معدلة و متممة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009 رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 ج. ر، رقم 74.

و هذا النهج أيضا مطبق في التشريع الفرنسي الذي أكد على ضرورة تبليغ نتائج التقويم الجبائي، إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع العلم بالوصول¹.

و في هذه الحالة إذا ما نازع المكلف بالضريبة بصحة الإشعار، فإنه يكون على الإدارة الجبائية إثبات بان الإشعار بالتصحيح قد بلغ للمكلف بالضريبة و يبقى على عاتقها عبء الإثبات بكل الطرق² و إلاّ اعتبرت إجراءات التقويم باطلة، و بهذا يكون المشرع حدّ من حرية الإدارة الجبائية في مواجهة المكلف بالضريبة بالنصّ على إلزامه تبليغ التقويم. بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام أو أن يسلم مباشرة إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بذلك، محافظاً بذلك على ضمانات المكلف بالضريبة و محاولة منه لإبقاء العلاقة الضريبية بينهما. بما يسمح تكريس مبدأ الوجاهية.

ب) الشروط المتعلقة بمحتوى الإشعار:

تنص المادة 2/19 قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "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 يبيّن له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك و مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك و كذا أسس الإخضاع الضريبي و حساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت بدعوة المكلف بالضريبة، المعني إلى إرسال موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوماً و يعدّ عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني".

كما تنص المادة 6/20 مقطع 1 على ما يلي: "يجب تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أنّ المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمسئّار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها".

فمن هذين المادتين يتضح جلياً مدى حماية المكلف بالضريبة من الإجراءات التي تستعمل في مواجهته ضد الإدارة الجبائية؛ خلال عملية الإشعار بالتقويم؛ إذ لا بد تحت طائلة البطلان أن يحتوي الإشعار بالتقويم على ما يلي:

¹ أنظر: Michel Bouvier, Op.cit, P113

² أنظر رابح رتيب، المرجع السابق، ص40.

- تحديد الأسباب التي أدت إلى التصحيح.
- تحديد و ذكر المواد القانونية المطابقة لذلك¹.
- ذكر أسس الإخضاع الضريبي و حساب الضرائب المترتبة.
- منح المكلف بالضريبة أجلاً محددًا بثلاثين (30) يوماً من أجل الردّ أو تقديم ملاحظات.
- الإشارة إلى حق المكلف بالضريبة للاستعانة بمستشار من اختياره هو، حتى يتسنى له مناقشة جميع الاقتراحات التي أدت إلى رفع مبلغ الضريبة أو الإجابة عليها².

الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن التبليغ

تترتب مجموعة من الآثار الناجمة عن عملية التصحيح الجبائي؛ و تعتبر هذه الآثار بمثابة ضمانات للمكلف بالضريبة لأنها تحد من سلطة الإدارة في مواجهة المكلف بالضريبة بعد عمليات الرقابة الجبائية، و يمكن أن نجمل هذه الآثار في ثلاث و هي:

- وقف التقادم المسقط.
- منح آجال للرد للمكلف بالضريبة.
- تحديد قيمة الضريبة.

أولاً: وفق التقادم المسقط:

من المعروف أن التقادم هو أحد أسباب انقضاء الالتزام³ يوجه إلى الحق الموضوعي فيؤدي إلى سقوطه بانقضاء المدة المحددة له قانوناً، يعني أنه إذا لم يباشر صاحب الحق في خلال المدة المحددة له قانوناً بالمطالبة بحقه اعتبر ذلك قرينة على تنازله عن حقه أو الانتفاع به.

و قد عرف الأستاذ عوادي مصطفى التقادم على أنه: "الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو نقائص أو الإغفالات في التصريجات الجبائية المكتسبة، و انقضاء أجل

¹- أنظر: أ. العبد صالح، المرجع السابق، ص38.

²- أنظر: د. بن اعمار منصور، المرجع السابق، ص26.

³- التقادم بنوعيه: تقادم مكسب للحق، و تقادم مسقط للحق، و هذا الأخير هو الأكثر شيوعاً و أهمية في الواقع العملي.

التقادم لا يعدّ عائقاً أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تعتمد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم¹.

كما يعرفه محمد حامد عطا، على أنه: "قرينة قانونية على الوفاء أو قرينة براءة الذمة يترتب عليها إعفاء المدين من الإثبات"².

للتقادم المسقط هدف منه و هو أن يوقف مضي المدة المكتسبة أو المسقط الطويلة بسبب عذر من الأعذار القانونية أو الواقعية ثم يستأنف سيره بعد زوال ذلك العذر على أن تضاف المدة السابقة على قيام المانع إلى المدة اللاحقة على زواله و عليه يترتب على وقف التقادم ما يلي:

- أن المدة التي وقف سير التقادم خلالها لا تحسب ضمن مدة التقادم و تحسب المدة السابقة عليها و المدة اللاحقة عليها.

- لا يتمسك بوقف سير التقادم إلا الشخص الذي تقرر الوقف لصالحه، كما لا يسري إلا بالنسبة للأشخاص الذين حول القانون التمسك ضدّهم به.

و نظراً لما لهذا الموضوع من أهمية فقد نظمته المشرع في نصوص قانونية بموجب المادة 311 قانون مدني³ و المادة 39 قانون الإجراءات الجبائية، و حدّد لها مواعيد معينة يجب أن تتخذ في خلالها و إلا سقط حق الإدارة الجبائية في المطالبة بها، تماشياً مع الأساس الذي بني عليه التقادم و هو عدم إرهاب المدين بتراكم الديون عليه لفترة طويلة؛ و يبدأ سريانه حسب طبيعة كل نزاع ضريبي؛ كالتالي:

- فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة و عقوباتها يبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل.

- فيما يخص الوعاء و الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي يبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية.

¹ -أنظر: عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص21.

² -أنظر: محمد حامد عطا، الموسوعة الضريبية " ابحاث في مشكلات ضريبية " دار الطباعة الحرة ، ط07، 1996، الاسكندرية . ص81.

³ -تنص المادة 311 قانون مدني: "تتقدم بأربع سنوات الضرائب و الرسوم المستحقة للدولة و يبدأ سريان التقادم و الرسوم السنوية من نهاية السنة التي يستحق عنها و في الرسوم المستحقة عن الأوراق القضائية من تاريخ انتهاء المراجعة في الدعوى أو من تاريخ تحريرها ما لم تحصل المراقبة. و بتقادم بأربع سنوات أيضا الحق في المطالبة برد الضرائب و الرسوم التي دفعت بغير حق و يبدأ سريان التقادم من يوم دفعها. و لا تخل الأحكام السابقة بأحكام النصوص الواردة في القوانين الخاصة".

و يتاح نفس الأجل للإدارة الجبائية؛ لكي تدرج في التحصيل الجداول الإضافية الموضوعية في مجال الرسوم المحصلة لفائدة الجماعات الإقليمية و بعض المؤسسات على أن يبدأ سريانه ابتداءً من أول يناير من السنة التي تفرض فيها الضريبة بعنواها.

فقد حدّدت المادة 39 قانون الإجراءات الجبائية و المادة 311 من القانون المدني على أن مدة أربع (04) سنوات كأجل للتقادم ، تتقادم فيه أعمال الإدارة الجبائية؛ إذ تفقد الحق في تحصيل الضريبة لعدم مباشرتها أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة أربعة (04) سنوات متتالية.

و من هذا فإنّ المشرع الجزائري قد منح المكلف بالضريبة ضمانات التقادم الرباعي في المواد الجبائية، أي أن مدة التقادم في المواد الجبائية عامة هي أربع (04) سنوات، و يترتب عن الإشعار بالتصحيح سريان أجل جديد بنفس مدة أجل التقادم الذي تم دفعه، و من تم فإن الإدارة الجبائية تحصل ديونها الجبائية المفروضة بمقتضى إشعار بالتصحيح في مدة أقصاها اليوم الأخير من الأجل الجديد؛ و هو ما أكدته المادة 311 من القانون المدني التي نصت على أن سريان التقادم في الضرائب و الرسوم يبدأ من نهاية السنة التي يستحق فيها.

لكن لا يمكن للإشعار بالتصحيح أن ينتج أثره إلا إذا توفر شرطان أساسيان و هما:

1- أن يكون الإشعار بالتصحيح صحيحاً: سبق الذكر على ان الشروط الواجب توافرها في الإشعار بالتصحيح سواء من الناحية الشكلية أو من الناحية الموضوعية إذا ما كان الإشعار بالتصحيح معيباً بعيب شكلي فإنه بالنتيجة يكون التصحيح الذي يليه معاباً ممّا يؤدي إلى عدم إمكانية التمسك بحق الأثر الموقوف.

2- أن يصل الإشعار بالتصحيح في وقت ملائم: و يقصد بذلك أن يتسلم المكلف بالضريبة الإشعار بالتصحيح قبل اليوم الأخير لانقضاء السنة الرابعة التي تلي السنة التي يصبح فيها فرض الضريبة واجباً¹.

¹ أنظر: د. بن أعمار منصور، المرجع السابق، ص27.

غير أنه بالرجوع إلى التشريع المصري¹ فإن المشرّع المصري أخذ بالتقادم الخمسي، و حدّد مدة خمس (05) سنوات كأجل أقصى لتقادم التحصيل الجبائي، و يبدأ احتسابها من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد.

و هذا التقادم الخمسي من شأنه أن يفقد حق الإدارة الجبائية بما هو مستحق لها خلال مدة خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً غير أنه إذا كان المكلف بالضريبة محلّ تهرب من اداء الضريبة فيطبق عليه التقادم السداسي أي أنه تمدد المدة المقررة بخمس سنوات إلى ست (06) سنوات². أما في القانون الفرنسي فإن المشرّع الفرنسي قد أخذ بمدة ثلاث (03) سنوات للتقادم³. أمّا المشرّع الضريبي الليبي فقد حدّده سقوط حق الدولة بمرور 10 سنوات في حين جعل حق المكلف بالضريبة يسقط بعد مضي 03 سنوات و الملاحظ أن التشريع الليبي يفضل الإدارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة.

أمّا التشريع العراقي فقد أخذ بالتقادم الخمسي أي بمضي خمس سنوات⁴.

غير أنّ هناك استثناءات على هذه القاعدة نصّ عليها المشرّع الجزائري بموجب أحكام المادة 41 قانون الإجراءات الجبائية إذ أنه إذا كانت العمليات و البيانات و الأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة، لكن لهذه الأخيرة تأشير على سنوات مالية غير متقدمة، فإنّه يمكن أن تكون محلّ مراقبة، تحت عنوان السنوات غير المتقدمة فقط، و بالتالي لا يسري التقادم الرباعي. فيما يخص النتائج العالقة بالتخصيص إلاّ عند انقضاء أجل ثلاث (03) سنوات كما حدّته المادة 8/46 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي تنص على ما يلي: "تعتبر مداخيل موزعة على وجه الخصوص: النتائج في طور التخصيص للشركات و التي لم تكن خلال فترة مدتها ثلاث (03) سنوات محلّ تخصيص إلى رأسمال المؤسسة".

و كقاعدة عامة فإنّ حساب سريان التقادم بـ 04 سنوات من يوم وجوب تحصيل الضريبة المفروض على المكلف بالضريبة، و هو ما قضى به مجلس الدولة الجزائري في قراره الصادر بتاريخ

¹ أنظر: قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 الصادر بتاريخ 28 سبتمبر 2005.

² أنظر: د. سنية أحمد يوسف، المرجع السابق، ص109.

- طارق خياط، المرجع السابق، ص442.

- أ. محمد حامد عطا، المرجع السابق، ص90.

³ Martin Collet, Op.cit, P81.

⁴ - أنظر: د. محمد علوم محمد علي محمود، المرجع السابق، ص244-245.

2005/03/15: "حيث ان مديرية الضرائب تزعم بان الضريبة المتعلقة بسنوات 1993 إلى 1997 لم تتقدم و أن قاضي الدرجة الأولى لم يقدرّ الوقائع أحسن تقدير لأن أي تبليغ عقد من عقود الملاحقات إلى المكلف بالضريبة مثل التنبيه بالدفع أو الإنذار أو إجراء مماثل يؤدي إلى قطع التقدم الرباعي طبقاً للمادة 2/159 قانون الإجراءات الجبائية و يستبدل بالتقدم المدني.

و حيث أن هذا الطرح يكون صحيحاً في حالة وجود إجراء من الإجراءات المنصوص عليها بالمادة 159 قانون الإجراءات الجبائية و في قضية الحال لا يوجد إلاّ إشعار بالدفع المؤرخ في 2003/04/26 و بالتالي الضريبة المتعلقة بسنوات 1993 إلى 1997 قد تقدمت لأنّ قابض الضرائب لم يباشر أي متابعة ضدّ المستأنف عليها طيلة أربع (04) سنوات متتالية اعتباراً من يوم وجوب تحصيل الحقوق ممّا يؤدي إلى سقوط الدعوى بالتقدم طبقاً للمادة 159 قانون الإجراءات الجبائية مما يتعين تأييد ما توصل إليه قاضي الدرجة الأولى"¹.

و من خلال هذا القرار تبين جلياً على أنّ القاضي الإداري قد طبق التقدم الرباعي في التقدم المسقط ما دام أن الإدارة الجبائية لم تستعمل حقها في تحصيل ديونها خلال أربع (04) سنوات المتتالية و هو بذلك يكون قد كفّل للمكلف بالضريبة حقه في التقدم المكسب.

غير أنه إذا ثبت أنّ الإجراءات المنصوص عليها قد احترمت من طرف إدارة الضرائب فتقطع آجال التقدم الضريبي؛ إذ حوّل المشرع الجزائري لقابض الضرائب استثناءات أوردتها بموجب المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على أنه: "يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق و الضرائب و الرسوم و كذا النقائص و عدم الصحة أو الأخطار المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب حسب الحالة، ضمن الشروط و الآجال المنصوص عليها في المادتين 106 و 107 أدناه"؛ و هو ما أكدّه مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2006/01/24 رقم 16272 الغرفة 02 "حيث بالفعل فإن المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على التقدم في حالة ما يفقد قابض الضرائب الذي لم يباشر أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة أربع سنوات متتالية اعتباراً من يوم وجوب تحصيل الحقوق؛ حق المراجعة و نسقط كل دعوى يباشرها".

¹ قرار مجلس الدولة رقم 16272 الصادر بتاريخ 2005/02/15؛ الغرفة الثانية. أنظر: د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، دون طبعة، الجزائر، 2011.

إضافة إلى أن هناك حالات قد تدفع بها الإدارة الجبائية لتأسيس إدعاءاتها بعدم سقوط جدول التحصيل بالتقادم وفقاً لنص المادتين 106؛ 107 من قانون الإجراءات الجبائية.

إذ يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق و الضرائب و الرسوم، و كذا النقائص و عدم صحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب حسب الحالة ضمن الشروط و الآجال المنصوص عليها في المادتين 106، 107 إجراءات جبائية: كما أن إجراء تبليغ جدول الدفع يعتبر إجراءً قاطعاً للتقادم و هو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2004/12/21: "و حيث أن المستأنف عليه الذي يمارس نشاط صناعة مواد البناء كان محلّ تسوية لوضعيته الجبائية التي نتج عنها فرض تلقائي للضريبة؛ قام بمنازعة إدارياً عن طريق الطعن المسبق ثم قضائياً و هو يدفع بالتقادم الرباعي، و احتياطياً بعد إثبات ممارسته لنشاطه ناكراً المشتريات المحتج بها.

حيث و لكن الثابت من الملف أن الضرائب المطلوب تسديدها و التي تعود إلى سنة 1996 لم تتقادم لقيام إدارة الضرائب بتبليغها للمستأنف إرسالية بتاريخ 2000/11/08؛ الإجراء الذي من شأنه أن يقطع مدة التقادم عملاً بالمادة 326 من قانون الضرائب المباشرة و المادتين 153، 155 من قانون الرسم على رقم الأعمال¹.

حيث أن ثبوت الإجراء القاطع لمدة التقادم لا يمكن معه التمسك بالتقادم الرباعي قانوناً كما أن عبء الإثبات يقع على المكلف في حال الفرض التلقائي للضريبة مما يتعين معه القول أن الاستئناف الحالي غير مؤسس.

و حيث أن القرار المستأنف برفض الدعوى قد أصاب في تطبيق القانون و يتعين بالتالي تأييده"².

و بهذا فإن المادة 155 من قانون الرسم على الأعمال قد حددت الحالات التي يتوقف التقادم بموجبها و هي كالتالي:

أ) الطلبات المبلغة.

ب) دفع أقساط مسبقة على الضريبة.

ج) المحاضر المعدة وفقاً للقواعد الخاصة بكل إدارة.

¹ المادة 153 من قانون الرسم على الأعمال ملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 و نقلت أحكامها إلى المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية.

² -أنظر: فضيل كوسة، المرجع السابق، ص126.

- العيد طالحي، المرجع السابق، ص130.

- قرار مجلس الدولة رقم 13999 الصادر بتاريخ 2004/12/21، الغرفة الثانية.

(د) إيداع طلب تخفيض العقوبات.

(ه) تبليغ النتائج المتحصل عليها إثر إجراء تحقيق في المحاسبة.

كما أن تبليغ سند التحصيل يوقف التقادم الساري ضد الإدارة و يحلّ محلّ التقادم الخاضع للقانون العام.

و بهذا يكون القاضي الإداري مارس رقابته فيما يتعلق بمسألة التقادم المسقط لجداول التحصيل، و توصل إلى عكس ما استند إليه المكلف بالضريبة مسبباً ذلك بعدم سقوط حقوق الخزينة العمومية بالتقادم؛ ما دام أنّ إدارة الضرائب بتبليغها للمكلف بالضريبة إرسالية بتاريخ 2000/11/08 تكون قد قطعت مدة التقادم بهذا الإجراء وفقاً للمادة 326 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 155 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن أنّ يمدّد أجل التقادم إلى سنتين إذا ما قامت إدارة الضرائب بإثبات أنّ المكلف بالضريبة استعمل طرّقاً تدليسية.

ثانياً: منح المكلف بالضريبة أجلاً للردّ

ألزم المشرّع الجزائري على الإدارة الجبائية و بموجب المادة 5/19 قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة منح المكلف بالضريبة أجلاً لا يقل عن ثلاثين (30) يوماً¹ من تاريخ استلامه الإشعار بالتصحيح لتقديم رده أو ملاحظاته كما سبق الذكر.

و في هذه الحالة تكون الإدارة الجبائية ملزمة بالانتظار إلى غاية نهاية الثلاثين يوماً المقررة قانوناً، قبل أن تلجأ إلى عملية التحصيل الضريبي الناجم عن التصحيح و يكون المكلف بالضريبة محل التصحيح شخصياً أو بولسطة مستشاره القانوني او من لهم الحق في تقديم الملاحظات أو الرد على التصحيحات الواردة، على أن تبدأ عملية سريان الميعاد من اليوم الموالي لتاريخ استلام الإشعار بالتقويم و ينتهي في

¹ أنظر: العيد صالح، المرجع السابق، ص38.

- د. بن اعمار منصور، المرجع السابق، ص27.

اليوم الواحد و الثلاثين من استلامه؛ و إن كان قد صادف آخر يوم، يوم عطلة، يمدد الأجل إلى اليوم الموالي كما هو معمول به في القواعد العامة الإجرائية للطعون أمام القضاء.

ثالثاً: تحديد قيمة الضريبة

تفرض الإدارة الجبائية قيمة الضريبة وفقاً لما هو مذكور في الإشعار بالتصحيح و لا يجوز لها أن تفرض ضريبة لم تذكر فيه.

غير أنه يمكن لها و في إطار قانوني أي في حدود ميعاد التقادم أن تقوم بمجموعة من التصحيحات حول ضرائب أخرى لم يسبق لها و أن قامت بذكرها في الإشعار بالتصحيح دون أن تلجأ إلى إشعار جديد و دون أن يشكل عيباً في الإجراءات و هو ما استقر عليه القضاء الفرنسي¹.

و الهدف من تحديد قيمة الضريبة الناجمة عن الإشعار بالتصحيح عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة إجراء تحقيقات على نفس الفترة و نفس الضريبة، إلا إذا تعمد المكلف بالضريبة استعمال طرق تدليسية أو قدم معلومات غير كاملة و غير صحيحة².

المطلب الثاني: ضمانات حق الرد للمكلف بالضريبة

يسمح حق الرد الممنوح للمكلف بالضريبة، من تقديم كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات أو التصحيحات المجرأة من قبل الإدارة الجبائية، فبعد أن يتم تبليغ المكلف بالضريبة بالإشعار المتعلق بإعادة التقويم مفصلاً بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام و مفصلاً و مبرراً بكيفية تسمح بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، يكون المكلف على دراية كافية بالتصحيحات التي أجريت على فرض أساس الضريبة؛ ممّا يفتح مجالاً للحوار يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية و المكلف الخاضع للضريبة و ضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما كما أن هذه الثقة تسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.

¹ أنظر: قرار مجلس الدولة الفرنسي رقم 89749، المؤرخ في 12 جوان 1974.

² أنظر المواد 8/20، 6/21 قانون الإجراءات الجبائية.

و يتخذ ردّ المكلف بالضريبة على النتائج المبلغة إليه من قبل الإدارة الجبائية شكلين أساسيين؛ فإمّا أنه يقبل التصحيحات التي أجرتها الإدارة الضريبية و هنا إمّا أن يقبلها صراحةً أو ضمناً، و إمّا أنّه يرفضها و ذلك عن طريق تقديم ملاحظات بشأنها في المدة القانونية الممنوحة له.

و على ذلك سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى فرعين؛ نخصص الفرع الأول إلى قبول المكلف بالضريبة بالتصحيحات و في الفرع الثاني إل تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته بشأن التصحيحات.

الفرع الأول: أشكال الرد

يتم تأسيس الضريبة بناءً على الأساس الذي يتم تبليغه إلى المكلف بها، غير أنّه قبل أن يتم الفرض النهائي لهذه الضريبة منح المشرّع الجزائي للمكلف بالضريبة حق قبولها إمّا صراحةً و إمّا ضمناً.

فقد يعبر عن القبول الصريح لفرض الضريبة و تصبح الضريبة نهائية و لا يمكن الرجوع فيها، و قد يكون القبول ضمناً، و ذلك بفوات المدة القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة ليقدم فيها ملاحظاته؛ فبانتهاؤ هذه المدة يعتبر سكوته أو عدم رده أو تقديم أيّ ملاحظات بمثابة قبول ضمني للتصحيحات المبلغة إليه.

أولاً: حالة قبول التصحيحات من قبل المكلف بالضريبة

أ) القبول الصريح:

يقصد بالقبول الصريح هو تقديم المكلف بالضريبة موافقته مكتوبة حول التصحيحات و دون أن تكون مشوبة بأي غموض، أو قابلة لأي تفسير؛ من شأنه أن يثار لفهم موافقته من عدمها.

كما أنّه من شروط القبول الصريح أن يكون ضمن الآجال المحددة قانوناً؛ إذ نصّ المشرّع في المواد 19، 20، 20 مكرر، 20 مكرر 1، من قانون الإجراءات الجبائية على أن المكلف بالضريبة مدة ثلاثين (30) يوماً لإرسال موافقته حول التصحيحات إلى الإدارة الجبائية، ذلك أنه إذا أرسل الرد

متأخراً، و كانت للمكلف بالضريبة حجج مقبولة؛ فيصح الأساس المبلغ، من أجل إقامة بشكل ملائم جدول فرض ضريبة إضافي¹.

أمّا إذا أرسل الردّ الصريح و المباشر قبل انقضاء الأمر لا يصبح حداً نهائياً للردّ، إذ يجوز للمكلف بالضريبة أن يتراجع عن قبوله ما دام أنه ما يزال ضمن الآجال القانونية، و يمكن أن تستشف ذلك من خلال استقراء المادة 5/21 مقطع 3 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على ما يلي: "... و قبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يمدّ المكلف بالضريبة بكلّ التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرد، الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا كان سماعه مجدداً أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية".

و بهذا نجد أن المشرّع الجزائري حث الإدارة الجبائية على ضرورة تقديمها شروحات و تفسيرات شفوية مفيدة إلى المكلف بالضريبة، و بالتالي فإن قبوله لا يكون نهائياً حتى ينقضي أجل الردّ المنصوص عليه قانوناً و قد توصل إلى ذلك القضاء الفرنسي بموجب قرار صادر عن مجلس الدولة الفرنسي² إذ رأى بأنّ الزيادات الناجمة عن التصحيحات لا يمكن للإدارة تحصيلها حتى و إن قبلها المكلف بالضريبة، ما دام لم ينقض أجل الرد الممنوح له.

كما تجب الإشارة إلى أنّ القبول الصريح للمكلف بالضريبة قد يكون جزئياً، أي أنه قبول صريح لجزء من التصحيحات المقررة من قبل إدارة الضرائب، و هنا تنحصر آثار الرد بالموافقة فقط على التصحيحات التي وافق عليها صراحة و لا تشمل غير الموافق عليها.

ب) القبول الضمني:

نصّ المشرّع الجزائري على القبول الضمني بالمادة 5/21 مقطع 3 بالقول: "يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين يوماً لتبليغ ملاحظاته أو قبوله و يعتبر عدم الردّ خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني".

¹ أنظر: أ. عوادي مصطفى، أ. زين يونس، المرجع السابق، ص 89.

² أنظر: قرار مجلس الدولة الفرنسي رقم 55419 بتاريخ 1962/07/06.

و بالتالي فإنّ القبول الضمني للمكلف بالضريبة لتصحيحات يكون إذا انقضى الأجل المحدد قانوناً و لم يقدم أي ردّ حول هذه التصحيحات، أو أنه تقدم برّد إلى إدارة الضرائب في شكل ملاحظات لكنها غير موضوعية؛ و لم تأخذ بعين الاعتبار من قبل الإدارة الجبائية.

و يجب الإشارة على أن أجل الردّ تختلف باختلاف التحقيق، فإذا كنا بصدد التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فإنّ أجل الردّ محدّد بأربعين (40) يوماً¹؛ أما إذا كان بصدد التحقيق المحاسبي² أو التحقيق المصوّب³ فتحدّد المدة بثلاثين (30) يوماً للردّ.

ثانياً: حالة تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته

تعتبر هذه الحالة ضماناً من الضمانات التي تمنح للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته، غير أنّه ما يمكن أن يلاحظ في التشريع الجبائي الجزائري أنّ المشرع لم يحدّد لنا الشكل الذي تقدم فيه هذه الملاحظات من قبل المكلف بالضريبة؛ الأمر الذي يترك المجال واسعاً له إمّا أن يقدمها شفاهة أو كتابة.

غير أنّ الملاحظات التي تقدّم في الشكل الكتابي تكون أكثر ضماناً من تلك المقدّمة شفاهةً، باعتبار أنّ الملاحظات المكتوبة ترسل في رسالة موصى عليها مع العلم بالوصول؛ و هنا تكمن الضمانة من حيث إثبات تاريخ الملاحظات المقدّمة مكتوبة؛ على أن تكون الرسالة التي تحوي ملاحظاته ممضية من طرفه أو مستشاره القانوني؛ و إلاّ اعتبرت أنّها لا تحتوي على رفضه لأساس فرض الضريبة.

و تتخذ الملاحظات التي يتقدم بها المكلف بالضريبة أحد الشكلين:

1- أن تكون ملاحظاته تعبيراً عن رفضه الكليّ و القاطع للتصحيحات.

2- أن تكون ملاحظاته متضمنة لمجموعة من الأدلة أو الحجج التي تلزم الإدارة من خلالها بالردّ عليها.

¹ -أنظر: المادة 5/21 قانون الإجراءات الجبائية.

² -أنظر: المادة 19 قانون الإجراءات الجبائية.

³ - أنظر: المادة 21 مكرر 1 قانون الإجراءات الجبائية.

غير أنه تجدر الإشارة أنه إذا ما طالب المكلف بالضريبة الإدارية الجبائية بمنحه أجلاً أو تمديد الأجل من أجل تقديم ملاحظاته حول التصحيحات، فإنّ هذا الطلب لا يعتبر تقدماً للملاحظات حول التصحيحات، غير أنه إذا انتهى الأجل تصحح التصحيحات المعلن عنها و كأنها قبلت ضمناً.

و في هذه الحالة يكون المكلف بالضريبة ملزم بالإثبات في حالة المنازعة القضائية، كما أنّ الطلبات التي يتقدم بها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب للمطالبة بتقديم معلومات إضافية أو تفصيل عن التصحيحات لا تدخل ضمن مفهوم الملاحظات المنصوص عليه قانوناً على الرغم أنّ الإشعار بالتصحيح احتواها لغرض تسببها تسبباً دقيقاً، غير أنه و في جميع الحالات إذا ما انتهى أجل الردّ الممنوح من طرف المكلف بالضريبة و المنصوص عليه قانوناً¹؛ و لم يقدم ملاحظاته في خلال هذا الأجل يعتبر قبولاً ضمناً للتصحيحات التي جاءت بها الإدارة الجبائية؛ لكن هذه القاعدة وضعت لها استثناءات من قبل إدارة الضرائب بفرنسا و حتى مصر و الأردن إذا ما لم يقدم المكلف بالضريبة ملاحظاته في الأجل الممنوح له قانوناً و أثبت هذا الأخير حدوث عارض منعه من ذلك و هذا في الحالات التالية:

- 1- حالة تعرضه لمرض منعه من تقديم ملاحظاته في الأجل الممنوح له قانوناً و أثبت مرضه.
- 2- تبليغ المكلف بالضريبة بالتصحيح في خلال عطلة السنوية.
- 3- إذا ما قدم المكلف بالضريبة لملاحظات ذات أهمية من شأنها إعادة النظر في نتائج التحقيق خاصة في حالة المنازعة القضائية مستقبلاً.

¹ أنظر المادة 19 قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن الرد

تترتب مجموعة من الآثار عن حق المكلف بالضريبة بالردّ على الإشعار بالتصحيح، و تعتبر هذه الآثار ذات أهمية بالغة، خاصة بالنسبة للمكلف بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية، لضمان حقوق في مواجهتها و تختلف هذه الآثار بالنسبة للمكلف بالضريبة بحسب ردّه عن التصحيحات إما بالقبول أو بتقديم الملاحظات في الأجل المحدد قانوناً.

كما أن هذه الآثار تختلف في حدّ ذاتها إذا تعلق الأمر بالقبول نظراً لاختلاف نوع التحقيق الذي خضع له المكلف بالضريبة محلّ التصحيح، و الذي قد يخضع للتحقيق في المحاسبات أن التحقيق المصوّب أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة؛ و حتى حال تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته أين تتخذ الإدارة موقفين في مواجهته إمّا بقبول الملاحظات التي تقدّم بها و إمّا برفضها أي أنّ الآثار التي تترتب عن ردّ المكلف بالضريبة على الإشعار بالتصحيح، إمّا أن تكون لصالحه و إمّا أن تكون في مواجهته.

أولاً: الآثار المترتبة عن ردّ المكلف بالضريبة في حالة القبول

يجب التمييز بين ما إذا كان التحقيق تحقيقاً في مجمل الوضعية الجبائية أو تحقيقاً مصوباً أو تحقيقاً في المحاسبات لتحديد الآثار المترتبة عن قبول المكلف بالضريبة للتصحيحات المشهر بها. فإذا كنّا بصدد التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فإنّ للمكلف بالضريبة الذي قبل التصحيحات إمّا صراحة أو ضمناً أي أنّ قبوله للتصحيح الجبائي قد يكون صريحاً أو ضمناً كما سبق الذكر، له الحق أن ينازع فيما بعد الأسس التي أشعر بها قضائياً برفع دعوى قضائية أمام الجهة المختصة بذلك؛ و الدليل على ذلك أنّ المشرع لم يمنع ذلك في قانون الإجراءات الجبائية.

أمّا إذا كنا بصدد التحقيق في المحاسبات، فإنّ المشرع كان صريحاً من خلال المادة 7/20 قانون الإجراءات الجبائية و التي تقضي ما يلي: "في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة محدداً نهائياً لا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلاّ في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات

تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من طرف المكلف بالضريبة".

فباستقراء هذه المادة نجد أن المشرع الجزائري كان صريحاً اتجاه المكلف بالضريبة إذ أنه إذا قبل بها قبل نهاية أجل التصحيحات المشهر بها صراحة، فهنا يفقد حقه في المنازعة القضائية اتجاه الإدارة الجبائية مستقبلاً و مناقشة شرعية هذه التصريحات؛ كما أن و في مقابل ذلك تفقد الإدارة أيضاً حق الاعتراض عليها إلا في حالات ذكرت على سبيل الحصر إذا ما استعمل المكلف بالضريبة لطرق تدليسية أو قدم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء عملية التحقيق الجبائي المحاسبي.

أما في حالة القبول الضمني لنتائج التحقيق المحاسبي فيجوز للمكلف بالضريبة بعد تحصيل الإدارة الجبائية للزيادات الناتجة عن التصحيح، الطعن قضائياً لاسترجاع هذه الزيادات، و في جميع الأحوال، فإن موافقة المكلف بالضريبة لنتائج التحقيق الجبائي تعتبر نهاية لإجراءات التصحيح الوجيهي.

ثانياً: الآثار المترتبة في حالة تقديم ملاحظات

سبق الذكر على أنه يمكن للمكلف بالضريبة تقديم ملاحظات بشأن التحقيق الجبائي، و على إثر ذلك تتخذ الإدارة الجبائية موقفين في مواجهة هذه الملاحظات:

1- إحداث تعديل على التصحيحات وفقاً لما تقدم به المكلف بالضريبة من ملاحظات، شرط أن تكون هذه الملاحظات صحيحة.

2- حالة رفض الإدارة الجبائية لملاحظات المكلف بالضريبة.

نجد هذه الحالة صريحة و واضحة بموجب 21 مقطع 5 فقرة 03 قانون الإجراءات الجبائية¹ إذ نصّ على ما يلي: "إذا ما رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه يجب أن يعلمه بذلك بمراسلة تكون كذلك مفصلة و معلّلة و إذا أبرزت هذه المراسلة أسباباً جديدة لإعادة التقويم أو الأخذ

¹ أنظر المادة 38 من قانون رقم 21-08 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 المعدلة و المتممة للمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الصادر بتاريخ 2008/12/30، ج ر. 74.

بعين الاعتبار لعناصر جديدة لم يتم التطرق لها في إطار الإشعار الأوّلي؛ فإنه يمنح أجل رد إضافي مدته أربعون (40) يوماً إلى المكلف بالضريبة لتقديم ملاحظات".

فمن خلال هذه المادة المشرّع كان واضحاً بإلزام الإدارة الجبائية من الردّ على المكلف بالضريبة عن طريق رسالة مفصلة و معلّلة؛ حتى تبين النقاط التي تختلف فيها مع ما تقدّم به المكلف بالضريبة في ردّه، و إصرارها على التمسك بتصحيحاتها السابقة، على أن تقدّم الدليل على ذلك، و عليه يمكن اعتبار هذا الالتزام الملقى على عاتق الإدارة الجبائية بمثابة ضمانات قانونية في صالح المكلف بالضريبة ما دام أنها قد تؤدي إلى بطلان إجراء فرض الضريبة في حالة عدم احترامها من قبل الإدارة الجبائية.

غير أن المشرّع عزّز أكثر هذه الضمانة من خلال قانون المالية لسنة 2012، إذ نصّ بالمادة 34 منه¹، و التي تنص على ما يلي: "... يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية أن يطلب في ردّه التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون حسب الحالة من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مصلحة البحث و التدقيق و المراجعات. يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة و يرسل إلى المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق، و يمكن المكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره".

كما أنه يترتب على رفض الإدارة لملاحظات المكلف بالضريبة الطعن الإداري أمام لجان إدارية قبل إحالة النزاع على الجهات القضائية.

تختص لجان الطعن الإدارية بدراسة الطعون المقدّمة من المكلفين بالضريبة أو من الإدارة على حدّ سواء؛ و هدف المشرّع من عمل هذه اللجان هو خلق توازن بين حقوق المكلف بالضريبة و بين الإدارة الجبائية التي تتمتع بسلطات استثنائية تتجسد في المتابعة و التحصيل الجبائي و فرض عقوبات و غرامات على المكلف بالضريبة.

¹ المادة 34 من قانون رقم 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012 الصادر بتاريخ 2011/12/28، المعدلة و المتممة لأحكام المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

يلجأ المكلف بالضريبة إلى لجان الطعن الإدارية في حالة ما إذا رفضت الإدارة الجبائية ملاحظات سواء كان رفضاً جزئياً أم رفضاً كلياً، فتختص بالنظر في الطعون المرفوعة إليها من قبل المكلف بالضريبة أو من الإدارة الجبائية إذا تعلق الأمر بتقدير وعاء الضريبة أو حسابها أو من أجل الحصول على امتياز ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

و لا يمكن لأي لجنة وفقاً للتشريع أن تخرج عن اختصاصها المحدد لها وفقاً للمبلغ المقدر، و إلا اعتبر قرارها غير قانوني، فالاختصاصات المنوطة بهذه اللجان كل على حدى ليست على اعتبار أنّها تعمل باسم أحد الطرفين بل تفحص أسباب الخلاف و بالتالي تصدر قرارها بعد البحث و التحري و النقاش¹ فلا يعتبر نظرها في الطلبات مرحلة تقاضي و إنما إعادة النظر في الخلاف الواسع بين مصلحة الضرائب و مصلحة المكلف بالضريبة قبل اللجوء إلى القضاء.

و حتى تصدر هذه اللجان قراراتها يجب أن تتبع إجراءات محدّدة و مميزة نظراً لمرونتها، بفتح الحوار بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية سواء تعلق الأمر بكيفيات تدخلها لحل النزاع أو الشروط الواجب توفرها حتى يقبل طلب المكلف بالضريبة و تتمثل هذه اللجان أساساً في:

1- لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة: تطبيقاً لأحكام المادة 1/81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدّلة و المتممة بموجب المادة 43 من قانون 08-21 المتضمن لقانون المالية لسنة 2009 تختص لجان الدائرة للطعن بالنظر في:

- الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يقل مجموع مبلغها عن الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة) عن مليوني دينار (2.000.000 دج) أو يساويها و التي سبق أن أصدرت الإشارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

فمن خلال هذا نجد أن اختصاص هذه اللجنة اختصاصاً محدوداً، بحيث تكون لها الحق في البث و النظر فقط في الطعون التي يقل مجموع مبلغها من الحقوق و الغرامات عن مليوني دينار أو يساويها

¹ أنظر: د. فريجة حسين، "الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعة الضرائب المباشرة في الجزائر"، منشورات دحلب، دط، 1994، الجزائر، ص65.

و يتعلق الأمر في هذه الحالة بالضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة و التي سبق للإدارة الجبائية أن أصدرت بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي¹.

كما تختص هذه اللجنة و في مفهوم المادة 1/81 من قانون الإجراءات الجبائية إبداء رأيها حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة أيضاً بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة بما يضمن تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، أو الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

غير أنه يجب التذكير على أن المكلف بالضريبة يجب أن يقدم طعنه في أجل 04 أشهر ابتداءً من تاريخ استلام قرار الإدارة²؛ و الإدارة هنا تكون ممثلة في مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب.

2- اللجنة الولائية للطعن: طبقاً للمادة 2/21 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة و المتممة بموجب المادة 43 من قانون 21-08 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 فإنه تختص اللجنة الولائية للتعن بالنظر في ما يأتي:

- الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة) مليوني دينار (2.000.000 دج) و تقل عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) أو تساويها و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب.

- من هنا نجد أيضاً أن المشرع الجزائري جعل من اختصاص هذه اللجنة مقيداً أيضاً بمبلغ مالي يفوق المليون دينار (2.000.000 دج) و يقل عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) أو تساويها.

¹- أنظر: أ. طاهري حسين، "المنازعات الضريبية"، دار الخلدونية، الطبعة الثانية، 2007، الجزائر، ص13.

²- أنظر: المادة 1/80 قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة و المتممة بموجب المادة 42 من قانون 21-08 المتضمن قانون المالية لسنة 2009.

كما تختص أيضا بالفصل في القرارات الصادرة عن الإدارة بالرفض الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف بالضريبة، شريطة أن لا يكون المكلف المعني قد قدم طعناً قضائياً أمام المحاكم الإدارية المختصة؛ على أن يقدم طعنه أيضاً في خلال أربع (04) أشهر ابتداءً من تاريخ تسلمه قرار الإدارة¹ الممثلة في مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجهوي للضرائب.

3- اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة: تطبيقاً لأحكام المادة 3/81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة و المتممة بموجب المادة 43 من القانون 08-21 المتعلق بقانون المالية لسنة 2009 فإنه تنشأ لدى الوزير المكلف بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة و تختص هذه اللجنة بالنظر في ما يأتي:

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى و التي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.

- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة) عشرين مليون دج (20.000.000 دج) و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.

كما تختص أيضاً بالنظر في طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة بما يضمن تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة أو الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

و من تفحصنا لنص المادة 3/81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فإن اللجنة المركزية تختص بالنظر في الطعون التي تفوق حصتها 20.000.000 دج و التي رفضت من قبل لجنة الطعن بالولاية، سواء كان رفضاً كلياً أو جزئياً.

¹ -أنظر: المادة 80 قانون الإجراءات الجبائية.

و تقوم اللجان الثلاث بإعطاء رأيها في التزاغات المطروحة أمامها بعد أن يتحقق النصاب القانوني و الإجراءات القانونية و اللازمة لصحة الجلسات؛ و يجب التذكير أنه على الرغم من أن اللجوء إلى هذه اللجان اختياري إلا أن هذا لا يضيء على قراراتها الصفة الاختيارية فبمجرد اللجوء إليها فإن آراءها التي تصدرها تصبح إلزامية و واجبة التنفيذ، في حين أنه قبل الإصلاح الوارد بموجب قانون المالية لسنة 1991¹ فكان لها الدور الاستشاري و آراؤها لم تكن ملزمة للإدارة الجبائية، و لا يمكن لهذه اللجان أن تتخذ قراراتها ما لم يتوفر أثناء الاجتماع النصاب القانوني المحدد بموجب القانون و إلا كان باطلاً، فيبدي كل عضو برأيه.

كما يجب أن يوضح كل عضو ما يستند إليه من أدلة ثم يصدر الرأي بعد المداولة قانوناً.

كما يرى البعض أن اللجوء إلى هذه اللجان اختياري، و لكن عند اللجوء إليها فإن الآراء التي تصدرها تصبح إلزامية و واجبة التنفيذ²؛ أي لها القوة التنفيذية.

غير أنه في مقابل ذلك نجد أن الآراء الصادرة عن لجان المصالحة في مجال حقوق التسجيل غير ملزمة للإدارة الجبائية و على المكلف بالضريبة أن يتقدم بطعنه ضد قراراتها أمام المحكمة الإدارية مباشرة، و هذا الإجراء يميز قراراتها عن تلك الصادرة في مجال الضرائب المباشرة أين يمكن الطعن في قراراتها أمام هيئات إدارية أخرى، و حيث أن الآراء الصادرة عن لجنة الدائرة للطعن تكون ملزمة للمدير الولائي، و يجوز في مقابل هذا الطعن فيها أمام اللجنة الولائية، و كذا الأمر بالنسبة إلى آراء أو قرارات اللجنة الولائية؛ في حين أن آراء اللجنة المركزية تكون أيضاً ملزمة للمصالح الجبائية و تتصف بالصيغة التنفيذية إذ أنها متخذة من السلطة المركزية لا يجوز للسلطة الولائية أو الجهوية الاعتراض على قراراتها.

و يجب لهذه القرارات المتخذة بموجب محاضر أن يكون موقعاً عليها من رئيس الجلسة و كاتبها على نسخة أصلية مشتملة على وقائع النزاع تطبيقاً للقواعد العامة، إلا أنه في مجال الجبائية فإن القانون³ ينصّ على توقيع رئيس اللجنة عليها دون الكاتب.

¹ -أنظر: قانون رقم 91-25 المؤرخ في 16-12-1991 يتضمن قانون المالية لسنة 1992 ج. ر. رقم 65 المؤرخة في 18-12-1991.

² أنظر: عمّار معاشو، عزوي عبد الرحمن، "تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري"، دار الأمل، تيزي وزو، دون طبعة، 1999، ص34.

³ أنظر: المادة 81 مكرر قانون الإجراءات الجبائية.

و يرى الأستاذان عبد العزيز عبد الكريم و كمال الدين صدقي: "المحاضر تستمد قوتها القانونية من إمضاءها من الرئيس و السكرتير، و هو إجراء جوهرى يترتب عليه عند تخلفه اعتبار المحاضر باطلة و كل ما يترتب عليه باطل" و جاء في حكم آخر كما يرى الأستاذان بأن يكفي أن يوقع على قرار اللجنة من رئيسها و ليس من الضروري بأن يحكم بتوقيعه الأعضاء مع الرئيس¹.

و أخيراً يمكن للمكلف بالضريبة أيضا اللجوء إلى الجهات القضائية للطعن في قرار الإدارة الجبائية و تختص بذلك المحكمة الإدارية بالنظر في جميع القضايا التي تتعلق بجميع أنواع الضرائب و الرسوم معتمدين في ذلك إجراءات خاصة مضمنة بقوانين موضوعية و خاصة، كقانون الضرائب المدعم بقانون الإجراءات الجبائية؛ فهذه الإجراءات و القواعد تعتبر جوهرية لقبول الدعوى، و التي كثيرا ما يخسرها أطرافها لإغفالها لها.

إذن هذه الدعوى متميزة عن باقي الدعاوى الإدارية سواء من حيث موضوعها لوقوعها على ضرائب مختلفة؛ أو بحسب موقع الطاعن من القرار الإداري المسبق الذي يعتبر من أهم الشروط لقبول الدعوى إلى جانب بعض الشكليات؛ و إن كانت شكلية إلا أنّها جوهرية، و يترتب على مخالفتها عدم قبول الدعوى شكلا²؛ أمّا إذا استوفت العريضة جميع شروطها الشكلية و الموضوعية و جب النظر و دراسة النزاع دراسة قانونية باستعمال كل الوسائل الممنوحة للمحكمة الإدارية من تحقيق و خبرة لتتمكن بعدها من إصدار قرارها في النزاع المطروح أمامها و بالتالي فإنها تفصل في القضايا التالية:

- الدعاوى المقدمة من المكلفين بالضريبة ضد قرارات مدير الضرائب للولاية، أو رئيس مركز الضرائب في حال عدم قبولها.
- الطعن في آراء اللجان الإدارية الاختيارية و التي لم ترضهم.
- يحق لإدارة الضرائب على مستوى الولاية أن تعرض النزاع أيضا على المحكمة الإدارية لتتخذ القرار المناسب.

¹ أنظر: فريجة حسين، المرجع السابق، ص76

² أنظر: قنطار رابح، "النزاع الجبائي"، نشرة القضاة، وزارة العدل، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، العدد 53، 1998، ص35.

- الطلبات التي تهدف إلى إصلاح الأخطاء التي وقعت فيها الإدارة أثناء تحديد وعاء الضريبة أو عند تسويتها.

- الطلبات التي تهدف إلى الانتفاع من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي كالنظر في الطعون ضدّ الضرائب غير المباشرة البحتة أو الرسم على القيمة المضافة، الرامية إلى الاعتراض الكلي أو الجزئي على المبالغ و الحقوق المطالب بها و النظر في الطعون ضد قرارات لجان المصالحة في ميدان التسجيل.

و ضمن هذه اللجان يضمن حق المكلفين بالضريبة، فيمكن للجنة الطعن المختصة استدعاء المكلف بالضريبة أو من يمثله قانوناً قصد سماعه، و في هذه الحالة يجب أن يخاطر عشرين (20) يوماً قبل تاريخ الاجتماع.

و كما تمّ الذكر فإنّ اللجان تلزم بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة؛ فإن لم تبدي قرارها في الأجل المذكور فإن سكوتها يعتبر رفضاً ضمناً للطعن، و هذا ضماناً للمكلف بالضريبة حتى لا تتماطل الإدارة في الردّ عليه بالإضافة إلى إلزامية تعليل أرائها، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة، أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي، و تبليغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس؛ و يبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد (01) حسب الحالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب غير أنه عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ هذا الرأي إلى الشاكي بذلك، و هنا تقوم هذه السلطات برفع طعن ضدّ رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في أجل الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي.

و جميع الدعاوي ترفع أمام المحكمة الإدارية بموجب عريضة تكون مستوفية للقواعد العامة و كذا القواعد المنصوص عليها في المواد 82-83 قانون الإجراءات الجبائية على أن ترفع ممن له مصلحة؛ و أن تكون مستوفية للشكل و المحتوى المحدد لها قانوناً.

و كأصل عام فإن أيّ عريضة ترفع أمام المحكمة الإدارية لا تقبل إلاّ بعد الطعن المسبق في القرار الصادر عن الإدارة الجبائية و يتمثل القرار الإداري في الميدان الجبائي في كل الأعمال التي تقوم بها الإدارة

الجبائية بداية من إعداد الوعاء الضريبي و حسابه و ربطه إلى غاية التحصيل الكامل لمختلف الضرائب و الرسوم و يشترط لمباشرة الدعوى الشروط التالية:

أولاً: الشروط المتعلقة بشكل و محتوى العريضة

لا تكون العريضة مقبولة إلا إذا توفرت فيها شروط شكلية نعددها فيما يلي:

أ- يجب أن توقع العريضة من قبل صاحبها¹، و إذا قدمت من قبل وكيل فيجب أن يقدم هذا الأخير وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية و غير خاضعة لحق الطابع و لإجراءات التسجيل؛ و يعنى من هذه الوكالة المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين²، لأنهم يستمدون حق التصرف من وظائفهم.

ب- يجب أن تتضمن كل عريضة عرضاً صريحاً للوسائل و طلبات المدعي.

ج- أن تكون العريضة مرفقة بنسخة من الإشعار المتضمن تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه.

د- يجب أن تتضمن العريضة المقدمة أمام المحكمة الحصص الضريبية المعترض عليها من قبل أمام مدير الضرائب للولاية.

غير أنه يمكن تقديم أسباب جديدة في حدود التخفيض المطالب به في الشكوى شريطة أن يعبر عنها صراحة في العريضة الافتتاحية³ معنى هذا أن يعرض دفعه الجديدة بوضوح و عدم المطالبة بتخفيض أعلى من المطلوب في الشكوى المقدمة إلى مدير الضرائب للولاية أو الهيئات المركزية المختصة.

و عليه فإنّ هذه الشكليات قد تؤدي إلى عدم قبول العريضة، إلا أنه يمكن تصحيحها إذا لم يتعلق الأمر بالتوقيع على العريضة الافتتاحية و الذي لا يجوز إغفاله⁴.

¹ - أنظر: المادة 83 قانون الإجراءات الجبائية.

² - أنظر: المادة 75 قانون الإجراءات الجبائية.

³ - أنظر: عبد العزيز أمقران، "الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، مجلس الدولة و منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص36.

⁴ - أنظر: المادة 83 قانون الإجراءات الجبائية.

ثانياً: الشروط المتعلقة بالمواعيد في رفع الدعوى الجبائية

يجب أن ترفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية في أجل محدد قانوناً لا يمكن الاتفاق على مخالفته و إلا ترتب عن عدم تقديمها ضمن الآجال القانونية سقوط الحق المطالب به و بالتالي يتوجب احترام الآجال المحددة قانوناً.

و بالرجوع إلى أحكام المادة 2/82 قانون الإجراءات الجبائية فإن الطعن أمام المحكمة الإدارية يكون في غضون 04 أشهر يتم احتسابها ابتداءً من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال الممنوحة كمهلة للمدير الولائي للضرائب للردّ على شكاوي المكلفين بالضريبة¹، أي إذا لم يتحصل المكلف بالضريبة على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليه بالمواد 2/76 و 77 قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية في خلال مدة 04 أشهر أيضاً في القرارات المبلغة من قبل الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة و الولاية و اللجنة المركزية.

فإذا لم يقيم المكلف بالضريبة بعرض النزاع على الغرفة الإدارية في غضون المهلة القانونية فإنّ دعواه لا تقبل و قد أقر مجلس الدولة ذلك في قرار له²، و قال في تعليقه أنّ المستأنف قدّم تظلماً لإدارة الضرائب المستأنف عليها في تاريخ 14/08/1995 و أنّه رفع دعواه أمام مجلس قضاء وهران في 03/06/1996 أي بعد مضيّ 08 أشهر خرقاً للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة التي تشترط أن ترفع الدعوى أمام القضاء خلال 08 أشهر التالية لتظلم المكلف بالضريبة المقدم في 14/08/1995 و أنّه ما دام لم يحترم الآجال المنصوص عليها قانوناً فإنّ قضاة أوّل درجة كانوا قد أصابوا عندما قرروا عدم قبول دعواه من الناحية الشكلية.

ثالثاً: شرط التظلم الإداري المسبق

يعتبر هذا الشرط إلزامياً بالنسبة للمنازعة الجبائية التي يبادر بها المكلف بالضريبة تطبيقاً للمواد 70 إلى 73 قانون الإجراءات الجبائية إذ يجب عليه أن يتوجه أولاً إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز

¹ -أنظر: المادتين 2/76 و 77 قانون الإجراءات الجبائية.

² - أنظر: مجلة مجلس الدولة، الغرفة الأولى، قرار رقم 186070 المؤرخ في 2000/01/17.

الضرائب أو رئيس المركز الجوارى التابع له مكان فرض الضريبة بهدف إثارة صدور قرار إدارى صريح أو ضمى، لىتمكن من رفع دعواه أمام القضاء الإدارى.

و قد رفض مجلس الدولة الدعوى المقدمة من المكلف بالضريبة كون هذا الأخير قدّمها قبل رفع شكوى مسبقة أمام مدير الضرائب للولاية و كان عليه الانتظار مدة 04 أشهر قبل رفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية.

ذلك لأن التظلم المسبق فى مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية و هى من النظام العام طبقاً للمادتين 334 و 337¹ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة².

¹-انظر: المواد 334 و 337 ملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 و تنقل هذه الأحكام إلى قانون الإجراءات الجبائية بالمواد من 70 إلى 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

²- أنظر: قرار رقم 207171 المؤرخ فى 09/04/2000، الغرفة الأولى، مجلس الدولة.
- قرار رقم 6509 المؤرخ فى 25/03/2003، الغرفة الثانية، مجلس الدولة.

-الملحق رقم 05 .

المبحث الثاني: ضمانات عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق - الطابع النهائي لإجراءات الرقابة الجبائية.

عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق الجبائي ضمانات كرسها المشرع لصالح المكلف بالضريبة، و تستمد هذه الضمانات أساسها من مبدأ الطابع النهائي لإجراءات الرقابة الجبائية بإجراءات الرقابة الجبائية هي نهائية لا يمكن التراجع عنها بأي حال فبمجرد الانتهاء من التحقيق و تبليغ نتائجه إلى المكلف بالضريبة؛ فلا يجوز الرجوع عن هذا التحقيق إلا في حالات استثنائية نصّ عليها المشرع صراحة في قانون الإجراءات الجبائية.

بالرجوع إلى المادة 7/20 قانون الإجراءات الجبائية¹ فإنها تنص على ما يلي: "في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق؛ كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن التزاعي من طرف المكلف بالضريبة".

و تختص هذه الفقرة التحقيق في المحاسبات، و نفس المبدأ نصّ عليه المشرع بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و ذلك بالمادة 6/21 قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على ما يلي: "عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة و نفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية".

و يجب الإشارة على أن المشرع قد حرص على هذه الضمانات و ذلك بالنص عليها في المادة 20 أيضا بقرتها 08 بالقول "...عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، و ذلك للضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم و باستثناء 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 التقيدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب و الرسوم و بالنسبة لنفس الفترة".

¹ -انظر: المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية معجلة و متممة بموجب المادة 31 قانون المالية لسنة 2012؛ ج ر؛ رقم 72، ص10.

و باستقراءنا للفقرتين 07 و 08 من نفس المادة 20 اج ب، لا نجد فرقاَ بينهما لنصهما على مبدأ واحد و هو عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق؛ فقط أنّ الفقرة السابعة نصت على عدم إعادة التحقيق في حالة القبول الصريح و الاستثناءات الواردة على هذه الضمانة و الفقرة الثامنة جاءت عامة متضمنة عملية التحقيق ككل، كما جاءت بالتفصيل في هذا المبدأ إذ لا يمكن إعادة التحقيق على نفس المادة الضريبية و نفس الفترة.

و هنا نجد أنّ المشرّع الجزائري قد أحال المكلف بالضريبة بهذا النوع من الضمانة إذ منع الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق و إجراء تحقيقات جديدة من نفس طبيعة التحقيق الأوّل يخص نفس الضرائب و نفس الفترة الزمنية.

فما هي مجالات تطبيق هذه الضمانة و ما هي الاستثناءات و الآثار المترتبة عنهما؟

المطلب الأول: ضمانة عدم إعادة التحقيق الجبائي و الاستثناءات الواردة عليها

إنّ التحقيق في المحاسبات و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية هما المجالين الأساسيين لتطبيق هذه الضمانة ذلك أنّ التحقيق في التصريحات على مستوى المفتشيات و التي تخص ضريبة معينة أو مدة معينة ثم أعادت الإدارة الجبائية التحقيق في المحاسبات أو التحقيق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة؛ فلا يمكننا الحديث عن هذه الضمانة في هذه الحالة، و لا يجوز للمكلف بالضريبة الاحتجاج بتطبيقها لوجود ازدواجية التحقيق ذلك لأن التحقيق في التصريحات على مستوى المفتشية يختلف تماماً عن التحقيق في المحاسبات و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

و بناءً على ذلك لا بدّ من معرفة إن كانت الإدارة الجبائية قد أجرت فعلاً تحقيقاً ثانياً أم لا، و إن كان التحقيق الجبائي الأول قد انتهى، و على هذا الأساس لا بدّ من التأكد من التواريخ التي تسمح لنا من معرفة نهاية التحقيق الجبائي و عليه لا بدّ من دراسة مجالات تطبيق ضمانة عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق الجبائي من حيث الزمان و من حيث الموضوع، و ماهية الاستثناءات الواردة على هذه الضمانة حتى تتمكن الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق الجبائي؟

الفرع الأول: مجالات تطبيق ضمانة عدم إعادة التحقيق الجبائي

بالرغم من أن المشرّع حدّد مدة التحقيق في المحاسبات بمدة معينة على حسب رقم الأعمال لكن لم يتضح لا قانوناً و لا قضاءً في التشريع الجزائري بصفة واضحة متى يمكن اعتبار التحقيق الجبائي بأنه قد وصل إلى نهايته؛ و إن كنا نعلم أن بدأ التحقيق في المحاسبات بإرسال الإشعار إلى المكلف بالضريبة و منحه المدة القانونية للتحضير، لكن يبقى الإشكال في بدأ التحقيق الفعلي هل من انتقال المحقق إلى عين المكان، و متى ينتهي، و هل يمكن للمكلف بالضريبة أن يثبت فعلاً بداية و نهاية التحقيق؟ و نظراً لأن مسألة نهاية التحقيق مسألة وقائع فحاولنا البحث عنها في الحلول التي قدّمها القضاء و الفقه الإداري الفرنسي و الذي حدّد بدقة مسألة ميعاد انتهاء التحقيق في المحاسبات و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية؛ في حين أن قانون الإجراءات الجبائية قد تطرق إلى مجال تطبيق هذه الضمانة من حيث الموضوع و وضع شروطاً لتطبيق هذا المنع.

أولاً: مجال تطبيق ضمانة عدم إعادة التحقيق الجبائي من حيث الزمان

يجب أن نميز في ظل تطبيق ضمانة عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق الجبائي من حيث الزمان إلى تاريخ نهاية التحقيق في المحاسبات و نهاية التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

أ) تاريخ نهاية التحقيق في المحاسبات

تعتبر نهاية التحقيق في المحاسبات أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية مسألة وقائع بالنسبة إلى مجلس الدولة، إذ أنه إذ ما وجد أي نزاع حول هذه المسألة فإن للقاضي وحده تحديد تاريخ نهاية التحقيق¹.

أمّا الفقه الإداري الجبائي الفرنسي فقد وضع مجموعة من المقاييس لتحديد نهاية التحقيق المحاسبي

و هي:

¹ - أنظر: T. Lambart, Contrôle fiscal, droit et pratique, éditon PUF. Paris. P250.

1- إذا أعطى المكلف بالضريبة موافقته الصريحة على التصحيحات المقررة أو سكت عن الردّ في الميعاد المحدد، و للإشارة فإنّ هذا المعيار أخذ به المشرع الجزائري أيضا في المادة 7/20 قانون الإجراءات الجبائية إذ نصّ على: "في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محدّد نهائيا...".

2- في حالة التصحيح التلقائي؛ فإنّ نهاية التحقيق تكون من التاريخ الذي يبلغ فيه جدول الضريبة المفروضة إلى المكلف بالضريبة.

3- في حالة غياب أيّ تصحيح جبائي، فإنّ نهاية التحقيق تبدأ من التاريخ الذي يتم فيه تبليغ إشعار غياب التصحيح.

(ب) تاريخ نهاية التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

إنّ نهاية التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية لا يثير أيّ إشكال مقارنة مع التحقيق المحاسبي.

فالقضاء الفرنسي و بموجب قرار صادر بتاريخ 28 سبتمبر 1983 رقم 37542¹ بين الحالات التي ينتهي فيها التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و بالتالي يمكن اعتبار أنّ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة قد انتهى من:

1- التاريخ الذي يتم فيه تبليغ المكلف بالضريبة عدم توصل الإدارة إلى أيّ تصحيح جبائي عن طريق إشعار بغياب التصحيح.

2- التاريخ الذي تبلغ فيه الإدارة التصحيحات التي أجرتها.

3- التاريخ الذي تبلغ فيه الإدارة الجبائية جدول فرض الضريبة الناجم عن التصحيح التلقائي للمكلف بالضريبة.

¹ - أنظر: C.E.F, 28 Septembre 1983, N° 37542, G.A. J. A, Thème 57, P608

ثانياً: مجال تطبيق ضمانات عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق من حيث الموضوع
تطبق هذه الضمانات من حيث الموضوع إذا تعلق الأمر بإجراء تحقيقان جبائيان لهما نفس الطبيعة القانونية و أن يمسا نفس المدة المحقق فيها و نفس الضرائب.

أ) الطبيعة القانونية للتحقيقات المتابعة

نقصد بالتحقيقات المتابعة أن تجري الإدارة الجبائية تحقيقاً محاسبياً للمكلف بالضريبة ثم تعيد بعد فترة زمنية تحقيقاً ثانياً عليه، و يكون هذا الأخير أي التحقيق الثاني من نفس الضرائب و المدة الزمنية للتحقيق الأول، و بهذا تكون التحقيقات الجبائية متتابعة إذا شكلت ازدواجية في التحقيق¹ على أن تكون من نفس الطبيعة .

فقد تقوم الإدارة الجبائية بتحقيق في المحاسبات ثم بعد فترة تجري تحقيقاً ثانياً يخص نفس الضرائب و نفس المدة القانونية، فهنا يمكن للمكلف بالضريبة الاحتجاج على أساس ازدواجية التحقيق مادام أن كلا التحقيقان من نفس الطبيعة، تجدر الإشارة أن ما يسري على التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب يسري على التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة؛ كما أن ضمانات الطابع النهائي للتحقيق الجبائي لا يمكنها أن تمنع الإدارة الجبائية من ممارسة حقها في الإطلاع أو إرسال طلب توضيحات و تبريرات إلى المكلف بالضريبة الذي سبق و أن كان محلّ تحقيق جبائي سواء في المحاسبات أو تحقيقاً مصوباً أو تحقيقاً في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

أمّا إذا اتبع التحقيق في المحاسبات أو التحقيق المصوب ، تحقيقاً معمقاً في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و يمسه نفس الضرائب و المدة فهنا لا نكون أمام ازدواجية التحقيق. مثلاً: قد تقوم الإدارة الجبائية بتحقيق في المحاسبات أو تحقيق مصوب على شركة تجارية، و بعد الانتهاء من التحقيق الأول تقوم بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لهذه الشركة، فالتحقيق الثاني لا يعتبر إعادة للتحقيق الأول.

¹ - أنظر: عوادي مصطفى، زين بونس، المرجع السابق، ص20.

-العبد صالح، المرجع السابق، ص54.

و بالرجوع إلى نصّ المادة 20 مكرر/6 قانون الإجراءات الجبائية¹ فإنّ المشرع الجزائري كان واضحاً إذ نصّ صراحة أنّ ممارسة التحقيق المصوّب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق في المحاسبة لاحقاً و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة.

كما أنّ هذه المسألة طرحت على مجلس الدولة الفرنسي و أجاب عنها بموجب قرار مؤرخ في 08 ديسمبر 1976² رقم 896 مفسراً ضمانات الطابع النهائي لإجراء التحقيق، و أكد أنّه لا يوجد مانع أمام الإدارة الجبائية في أن تقدم على إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة للشريك في شركة تجارية أو مسير في مؤسسة صناعية بعد إجرائها لتحقيق في المحاسبات الخاصة بالشركة و هذا نظراً لاختلاف التحقيق موضوعاً.

ب) اهتمام التحقيقات بنفس الضرائب و المدة القانونية

إن أساس تطبيق هذه الضمانة يجد تطبيقه إذا ما كانت التحقيقات الجبائية المتابعة تخصّ نفس الضرائب و الرسوم و يتعلقان بنفس المدة القانونية التي سبق التحقيق فيها. كأن تجري إدارة الضرائب تحقيقاً في المحاسبات يخص الرسم على القيمة المضافة لسنتي 2010-2011 ثم بعد انتهاءها منه تجري تحقيقاً آخر محاسبياً يخص أيضاً الرسم على القيمة المضافة لسنة 2011.

ففي هذه الحالة جميع النتائج المتحصل عليها من قبل الإدارة الجبائية بخصوص الرسم على القيمة المضافة لسنة 2011 تعتبر باطلة، نظراً لخرقها ضمانات إعادة التحقيق مرة ثانية لنفس الضرائب و نفس المدة القانونية، و بالتالي فإنّ الشرطان الأساسيان لتطبيق هذه الضمانة أن يكون التحقيق الثاني يمس نفس المدة القانونية و نفس الموضوع أي نفس الضرائب، ذلك أنّه إذا قامت إدارة الضرائب بتحقيقين جبائيين متتابعين لنفس المدة القانونية و يختلفان من حيث الموضوع أي من حيث الضرائب و الرسوم فلا يمكن للمكلف بالضريبة الاحتجاج بتطبيق ضمانات عدم إمكانية الإدارة من إعادة التحقيق لاختلاف الموضوع بين التحقيقين المتتابعين.

¹ - انظر: المادة 20 مكرر قانون الإجراءات الجبائية معدلة و متممة بموجب قانون المالية لسنة 2012.
² أنظر: Jean Lamarque, Livre des procédures fiscales, 9^{ème} édition, Dralloz, 1999. P212

و في هذا الصدد فصل مجلس الدولة بموجب قرار صادر بتاريخ 16 أبريل 1982 تحت رقم 136463¹ و أكدّ أنه إذا أجريت إدارة الضرائب تحقيقاً للنظر في الضريبة على أرباح مؤسسة صناعية ثم أجرت تحقيقاً ثانياً لا يمدد بأي صلة لموضوع التحقيق الأول، فإنه لا يمكن التمسك بتطبيق هذه الضمانة لاختلاف الموضوع بين التحقيق الأول و الثاني.

الفرع الثاني: الاستثناءات الواردة على تطبيق الضمانة و الآثار المترتبة عليها

نصّ المشرع الجزائري على استثناءات يُطبق من خلالها التحقيق مرة أخرى على نفس المدة و نفس الضرائب أي أنه لا يمكن للمكلف بالضريبة التمسك بالطابع النهائي للتحقيق الجبائي و هذا في حالتين و هما حالة استعمال المكلف بالضريبة لطرق تدليسية أو تقديمه لمعلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء التحقيق ثم ما هي الآثار المترتبة عن عدم احترام الإدارة الجبائية لهذه الاستثناءات؟

أولاً: الاستثناءات الوارد على ضمانة الطابع النهائي للتحقيق

حدّد المشرع الجزائري ضمن قانون الإجراءات الجبائية² حالتين تعتبران استثناءً عن قاعدة أو ضمانة الطابع النهائي لإجراء التحقيق.

أ) حالة استعمال المكلف بالضريبة للطرق التدليسية³

بالرجوع إلى أحكام المادتين 7/20 و 6/21 قانون الإجراءات الجبائية فإن المشرع قد حدّد فقط الحالات التي تمكن الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق، و ذلك بأن يستعمل المكلف بالضريبة لطرق و مناورات تدليسية لكن لم يعرف لنا هذه الطرق و بالرجوع إلى الفقه نجد أن الفقيه Gryfonte عرفها كما يلي: "إقدام المكلف بالضريبة بصورة واعية و إرادية على وضع تدابير من شأنها الظهور بمظهر الحقيقة و لكنها تعمل على تخفيض أو إلغاء الضريبة أو الحصول بدون وجه حق و من غير إثبات على تعويضات من الخزينة العمومية".

¹ - أنظر: Jean Lamarque, Op.cit, P214

² - أنظر: المواد 7/20 و 6/21 قانون الإجراءات الجبائية.

³ - أنظر: محمد نعيم فرحات، "تأصيل التهرب الضريبي و إجراءات الخصومة الجنائية الضريبية في القانون المصري"، النظام الضريبي المصري، وزارة الدفاع الجوي، دون طبعة، القاهرة، 2006، ص03.

أو كما يعرفه البعض هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم بالضريبة في الإقرارات و الأوراق التي يقدمها إلى إدارة الضرائب¹.

من هنا نجد أنّ التحايل أو التدليس يقوم على عنصرين أساسيين:

العنصر الأول: وجود قصد في ارتكاب الخطأ أي أنّ المكلف بالضريبة يتعمّد وضع تدابير من شأنها الظهور بمظهر الحقيقة.

العنصر الثاني: وجود عنصر مادي يتمثل في إخفاء الخطأ أو إظهاره كعملية مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى إنقاص أو إخفاء سلطة الإدارة في الرقابة.

و قد أوردت قوانين المالية عدة أعمال تعدّ طرقاً احتيالية كل حسب القانون المنظم لها، كما تم النصّ عليها بالمادة 193 ق م ر م و هي كالتالي:

- الإغفال عمداً عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي و في سجل الجرد² أو الوثائق التي تحل محلّها عندما تتعلق بالأخطاء بالسنوات المالية التي أقفلت حساباتها.

- إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة.

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيماً لطلبات ترمي إلى الحصول إمّا تخفيض الضرائب أو الرسوم أو الإعفاء منها أو استرجاعها أو الاستفادة من مزايا جبائية مقررة لفائدة بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال.

- استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلّق بعمليات فعلية.

¹ - أنظر: www.PALMOON.net/2/topic-3814-89.html

² - أنظر: المواد 10-09 ق ت.

- القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح؛ قصد إخفاء الأرباح أو الإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها أو الغير.
- ممارسة نشاط غير قانوني يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي¹.

ب) حالة تقديم المكلف بالضريبة لمعلومات خاطئة أثناء التحقيق

كما هو معلوم أن الإدارة الجبائية قد تطالب من المكلف بالضريبة بعض المعلومات أثناء قيامها بالتحقيق أيّ كان نوعه تحقيقاً محاسبياً أو مصوباً أو تحقيقاً في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، فالمفروض أن يقدم المكلف بالضريبة ما يطلب منه من معلومات كاملة و صحيحة غير ناقصة، و إلاّ فإنه لا يمكن له الاحتجاج بضمانة عدم إعادة التحقيق.

و لمعرفة مدى صحة المعلومات المقدّمة من المكلف بالضريبة يجب الاعتماد على معيار حسن النية فيه -المكلف بالضريبة- و إذا ما أغفل هذا الأخير بإعلام المحقق الجبائي بمدخيل مهمة له، أو اكتشفت الإدارة الجبائية بعد إشعارها للتصحيحات وجود اعتراف بالدين في مصلحة المكلف بالضريبة لم تكن على علم بها أثناء التحقيق، فتعتبر المكلف هنا ذو نية سيئة، ذلك أن سكوته خلال فترة التحقيق و عدم إعلام الإدارة الجبائية بديونه على الغير يثبت سوء نيته مما يؤدي بالإدارة الجبائية إلى إعادة فتح تحقيق جديد و هو ما أقره مجلس الدولة الفرنسي في قرار له بتاريخ 20 أفريل 1988 تحت رقم 81787 كما يدخل في هذا الإطار إخفاء المكلف بالضريبة عمداً لأرصدة بنكية أو وثائق أو أملاك لمداخيل غير معلن عنها أو اكتشافها لمحاسبة سرية.

ثانياً: الآثار المترتبة عن مخالفة ضمانة منع إعادة التحقيق من طرف الإدارة الجبائية

إن إعادة التحقيق الجبائي من طرف إدارة الجبائية لنفس المدة و نفس الضرائب يمكن اعتباره تعسفاً من قبلها في حق المكلف بالضريبة الذي سيبقى خاضعاً لإعادة التحقيق متى أرادت الإدارة الجبائية و هو الأمر الذي يتنافى و القواعد العامة للقانون، لأنه لا يسمح للمراكز القانونية بأن تكون مستقرة

¹ أورد المشرع الجزائري هذه الطريقة و وضعها تحت عنوان المقصود بأعمال الغش بموجب المادة 193-2-المحدثة بموجب المادة 12 من قانون رقم 16-05 المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر 85 الصادر بتاريخ 2005/12/31.

و منع الأشخاص من اكتساب حقوق، لكن إذا حدث و أن أخضع المكلف بالضريبة إلى تحقيقات متتابعة لنفس الضرائب و الرسوم و المدة القانونية فيكون على الإدارة الجبائية إثبات أنها قد قامت بتحقيق أول، و إذا تعذر عليها و لم تتمكن من إثبات أن سبق لها و أن أجرت تحقيقاً و أن ما تقوم به هو تحقيق ثاني لجأت إليه نتيجة تدليس المكلف بالضريبة أو نتيجة تقديمه لمعلومات خاطئة فيكون فرض الضريبة غير مشروع و باطل¹.

المطلب الثاني: ضمانات عدم رجعية التفسيرات المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية

تعتبر ضمانات عدم رجعية التفسيرات المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية ذات الأهمية البالغة بالنسبة إلى المكلف بالضريبة، و في ذات الوقت تعتبر قيوداً من القيود الواردة على تصرفات الإدارة الجبائية، إذ لا يمكن لهذه الأخيرة أن تستعمل من سلطتها الإدارية بما يسمح لها تفسير النص القانوني و تطبيقه بأثر رجعي.

و لربما أن الإدارة الجبائية ملزمة على التغيير للنصوص القانونية نظراً لما للقانون الجبائي من خاصية التغيير و التعديل المستمر و بالتالي كثرة النصوص القانونية يؤدي بها إلى هذا التفسير، مما جعل بالفقه يهتم لهذه المسألة و وضع حداً لسلطة الإدارة الجبائية بأن ضمن للمكلف بالضريبة ضمانات عدم رجعية التفسيرات المعتمدة من قبلها.

و تتحدد التفسيرات التي تصدرها الإدارة الجبائية تفسيراً للنصوص القانونية و هي التي تسمى بالمنشورات فقد تكون هذه المنشورات لائحية، و قد تكون تفسيرية و هي التي نعنيها في هذه الدراسة. غير أنه و إن تعددت التفسيرات المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية في تفسيرها للنصوص القانونية الجبائية، فهناك مجال اعتمده الفقه الجبائي لتطبيق هذه الضمانات، ما دام أن المشرع لم يتعرض لهذه الضمانات بنصوص قانونية و بقيت مجرد نتاج و استنتاج صادر عن الفقه الإداري الجبائي الفرنسي.

فما المقصود بالتغييرات المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية و ما هو مجال تطبيقها على المكلفين

بالضريبة.؟

¹ أنظر: قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 19 أكتوبر 1988 رقم 49692
279

و هو ما سنتطرق إليه في فرعين، نتعرض للفرع الأوّل إلى مفهوم التفسيرات الجبائية و أنواعها، ثم في فرع ثاني نتعرض إلى مجال تطبيق ضمانة عدم رجعية التفسيرات المعتمدة من الإدارة الجبائية.

الفرع الأوّل: مفهوم عدم الرجعية و أنواع التفسيرات المعتمدة من الإدارة الجبائية

يشمل الفقه الجبائي جميع الآراء الصادر عن المؤلفين و المنظرين و المفسرين للنصوص التشريعية أو التنظيمية لما تكون هذه الأخيرة أدوات لتطبيق القوانين الضريبية و الأحكام القانونية. و تعتبر الإدارة الجبائية الأولى في تفسير النصوص القانونية و التي تأخذ عدة أشكال تجعل منها أداة تطبيق صارمة اتجاه المصالح المكلفة بتطبيق و سير الضريبة. غير أنّ هذه التفسيرات تبقى مقيدة للإدارة من حيث التطبيق و بالأخص من الناحية الرجعية.

أ) مفهوم التفسيرات المعتمدة من الإدارة الجبائية

مفهوم التفسير:

يقصد بالتفسير لغة: هو الفسر البيان، فسر الشيء يفسره بالكسر، و نفسه بالضم، و فسره أي أبانه، و يقول ابن الأعرابي: التفسير و التأويل و المعنى واحد. التفسير هو كشف المراد من اللفظ و المشكل و التأويل ردّ أحد المعنيين إلى ما يطابق الظاهر. و استفسره كذا أي سألته أن يفسره لي. أمّا التفسير اصطلاحاً: فإنه يكون من أجل تحديد نطاق سريان القاعدة القانونية من حيث الزمان و المكان و الأشخاص و كخطوة على طريق تطبيقها على أرض الواقع يجب أن يتم تفسيرها؛ و قد طرحت عدة تعاريف فقهية للتفسير منها "توضيح ما أبهم من ألفاظ التشريع و تكملة ما اقتضت من نصوصه و تخريج ما نقص من أحكامه و التوفيق بين أجزائه المتناقضة".¹ و يعرفه البعض بأنّه "بيان المراد من النصوص التشريعية"¹. و من هذه التعاريف يمكن أن نستخلص الخصائص التي يتميز بها التفسير كالاتي:

¹ د. أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، ط01، 2012، لبنان، ص122.

- أنه يشمل النصوص الغامضة و الواضحة.

- لا تتوقف مهمته على النصوص الكاملة بل يمتد ليشمل بند النقص في النصوص الناقصة.

- أنه يتضمن التوفيق بين النصوص المتعارضة أو الأجزاء المتعارضة في النص الواحد.

- أنه يتلو عملية فهم الواقعة المطلوب تطبيق القانون عليها أو يسبقها.

و عليه يمكن أن يوضع تعريفاً جامعاً مانعاً مختصراً للتفسير على أنه "فهم النصوص القانونية" و يشمل هذا التعريف كل ما يمكن أن يؤدي إلى الوصول إلى المعنى و الفهم الصحيح للقانون سواء كان بتكملة النقص أو توضيح الإيهام أو التوفيق بين المتناقضات¹.

و اختلف الفقه حول نطاق التفسير بين التضييق و التوسيع و وجد 03 آراء في ذلك:

الرأي الأول: يذهب الرأي التقليدي في الفقه إلى أن تفسير قواعد القانون الضريبي يجب أن يكون تفسيراً ضيقاً يلتزم بحرفية النصوص الضريبية بعدها، غاية ما أراد المشرع الضريبي توجيهه للمخاطبين بالقاعدة الضريبية و في حالة الشك يجري التفسير بما يتفق و صالح المكلف بالضريبة أي بما يكون أصلح له و ذلك بحجة أن القانون الضريبي قانون استثنائي يقدر حقوق و حريات الأفراد المالية، و تحكيمياً لا يراعي رغبات الأفراد؛ غير أن الغالب من أنصار هذا الرأي ذهبوا إلى إباحة الالتجاء إلى التفسير الواسع مادام ذلك في حدود الوصول إلى إرادة المشرع، شرط أن لا يصل الأمر إلى القياس الذي يجعل من المفسر خالقاً أو منشئاً للقاعدة القانونية الجديدة و بالتالي يناقض مبدأ قانونية الضريبة².

الرأي الثاني: جاء هذا الرأي بعد التطور الذي أصاب الفكر المادي عامة و الضرائبي خاصة و الذي أعطى نظرة أخرى إلى القانون الضريبي فلم يعد قانوناً استثنائياً بل أصبح قانوناً عادياً يواجه حالات هامة متكررة و مستمرة تتمثل في الحصول على الإيرادات الضريبية لمواجهة النفقات العامة المتزايدة؛ و ليس

¹ -أنظر: أحمد خلف حسين الدخيل، المرجع السابق، ص123.

² -يقصد بمبدأ قانونية الضريبة: فرض الضريبة و كل ما يتعلق بها في صورة قانون في أضيق مفاهيمه أي في صورة تشريع صادر عن سلطة تشريعية منتخبة حصراً و لا يشمل غيرها من السلطات.

فيه ما يؤدي إلى التحكم بقدر ما هو تجسيد لفض التناقض بين المصلحة العامة و المصلحة الخاصة كون من يتولى إصداره هي السلطة التشريعية؛ و من جهة أخرى يعتبر مساهمة من قبل الأفراد في تحمل الأعباء العامة التي تعود بالنفع على الجميع في ظلّ مبادئ التضامن الاجتماعي؛ إذن بعد هذا التطور ذهب رأي الفقه و القضاء إلى أن تفسير القواعد القانونية الضريبية ينبغي أن تكون وفقاً لما هو معتاد في تفسير بقية القوانين؛ مادام أن القانون الضريبي لا يختلف عنها في شيء و بالتالي فإن الإدارة الضريبية و هي تطبق هذا القانون في القضاء و هو يفصل في النزاعات الضريبية يجب أن يفسر القانون الضريبي تفسيراً واسعاً إلى الحدّ الذي يصل به الأمر إلى استخدام القياس و إنشاء القاعدة الضريبية في حالة إذا ما وجد نقص أو تعارض بين الأحكام القانونية؛ و بالتالي لا حاجة إلى تفسير القانون الضريبي في حالة الشك بما يوافق مصلحة المكلف بالضريبة باعتباره المدين في الالتزام الضريبي.

الرأي الثالث: يرى رأي ثالث في الفقه إلى أن القانون الضريبي ليس بالقانون الاستثنائي و لا تحكمي و لا بغيض و ضيق و إنما هو قانون مثل باقي القوانين غير أنه يتمتع باستقلال عنها، و تتمثل استقلاليتها في خصوصية مبادئه و العلاقات التي ينظمها و أهدافه المتمثلة في حماية حقوق الخزينة العامة، الأمر الذي يجعل من تفسير نصوصه في حدود إرادة المشرّع سواء كان واسعاً¹ حيث تنصرف إرادة المشرّع إلى تقرير قاعدة عامة إذ قد يصل الأمر إلى حدّ استعمال القياس على حالات تضمنتها القاعدة الضريبية أو كان ضيقاً أو حرفياً إذا ما انصرفت إرادة المشرّع إلى تقرير حكم استثنائي على أن يفسّر الشك لصالح الخزينة العامة؛ ذلك أنه بالنسبة لهم جميع القواعد الخاصة بغرض الضريبة هي قواعد عامة أمّا القواعد الخاصة بالإعفاء الضريبي فهي قواعد خاصة استثنائية ذلك أن الأصل بالنسبة لهم هو خضوع الأفراد للضريبة و يبررون تفسيرهم للشك لصالح الخزينة العمومية على اعتبار أنّ هدف القانون الضريبي هو حماية حقوق الخزينة العمومية و بالتالي هي الطرف المحمي في العلاقة؛ لأن الالتزام الضريبي يختلف عن الالتزام المدني الذي يتساوى فيه الدائن و المدين.

و على حدّ تعبير الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل فإن تفسير القانون الضريبي يجب أن يتم في ضوء مبدأ قانونية الضريبة بحيث يمتنع على المفسر أن يخلق القاعدة الضريبية؛ و لكن هذا لا يعني الالتزام بالحرفية في النصوص و التفسير الضيق لها؛ و إنّما الأمر يعتمد على الصياغة التي يعتمدها المشرّع

¹ - أنظر: د. نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص448.

للنصوص الضريبية فإذا ما اعتمد المشرع الصياغة المرنة جاز للمفسر أن يستغل هذه المرونة إلى الحد الذي يجعل القاعدة الضريبية شاملة لكل ما أراده المشرع لهذه القاعدة مستعينا في ذلك بوسائل التفسير كافة؛ شرط عدم تحميل النصوص أكثر مما تحتمل و توسيع إرادة المشرع لأكثر من نطاقها الحقيقي¹.
إذ من خلال هذا نجد أن التفسيرات تكون عبارة عن منشورات مكتوبة و عامة و بصفة دورية² صادرة عن الإدارة الجبائية بقصد تفسير النصوص القانونية أو تنظيمها.

و يجب أن تبقى هذه المنشورات أو الكتب الدورية في حدود الغرض الذي توضع من أجله و هو تنفيذ القانون إذ لا يجوز لها أن تضيف أحكاماً جديدة أو تلغي أو تعدل شيئاً، و إن هذه الأوامر أو المنشورات أو التعليمات المختلفة الصادرة عن إدارة الضرائب لا تفرض على المكلفين بالضريبة ما دام أنها كتابات داخلية التي لها كموضوع شرح لأعوان المصالح شروط تطبيق القانون و لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يستعمل هذه المصادر الإدارية حين قيامه بالطعن أمام الهيئات المعنية³.

و بالتالي فإن هذه الدوريات و المنشورات التفسيرية تنشأ علاقة بينها و بين المكلف بالضريبة كما تنشأ علاقة بينها و بين القضاء.

فالمكلف بالضريبة يستمد من الأحكام المقررة في الكتب الدورية و المنشورات الضريبية دليل إثبات من واقع هذه التعليمات و المنشورات الصادرة عن الإدارة الجبائية نفسها، ذلك أنه إذا أصدرت الإدارة الجبائية أحكاماً تفسيرية، و ترتب على إثرها حق للمكلف بالضريبة فإن هذا الأخير عمل بها بصفتها أصلح له، غير أنه إذا أنشأت التزاماً مخالفاً للقانون، فيجوز للمكلف بالضريبة أن يطعن فيها، و بالأخص إذا رفضت إدارة الضرائب في حد ذاتها الخضوع للتعليمات التي أصدرتها.

أمّا من الناحية القضائية؛ فيرى مجلس الدولة الفرنسي أن جهة تنفيذ القوانين لا تقتصر على مجرد التنفيذ المادي للنصوص بل أنها تعم لتشمل كل ما من شأنه تحليل النصوص الجبائية و تفسير القانون نفسه دون أن تكون إضافات فيه⁴.

¹ - أنظر: د. احمد خلف حسين الدخيل، المرجع السابق، ص59.

² - أنظر: نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص446.

³ - أنظر: محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص51.

⁴ - تأخذ بهذا التفسير الواسع للوائح؛ الأنظمة القانونية التي توكل مهمة التفسير إلى السلطة التنفيذية و تمنحها صلاحيات واسعة في التفسير مثل الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا.

كما قضى أيضاً أن التعليمات التفسيرية الصادرة عن إدارة الضرائب لا ترقى أن تكون تعليمات إدارية، و الخطاب فيها موجه إلى موظفي إدارة الضرائب و ليس لها منزلة التشريع الملزم، غير أنه متى وضعت لتنظيم مسألة معينة بغرض توحيد قواعد محاسبة فئة من المكلفين بالضريبة وفقاً لشروط حدّدتها الإدارة ذاتها مسبقاً، و يجب عليها إتباعها و و يجب على المحاكم الرجوع إليها تحقيقاً لمبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة¹.

ب) أنواع المنشورات الصادرة عن الإدارة الجبائية

تنقسم المنشورات إلى نوعين، أولهما تفسيرية و ثانيهما لائحية.

ب1- المنشورات التفسيرية:

تختص بتفسير نصّ تشريعي معين بالتفسير فقط دون إضافة أو تعديل أو إلغاء القاعدة المعمول بها فالمنشور يعتبر تفسيرياً إذا لم يضيف أي قاعدة قانونية إلى النصّ القانوني محلّ التفسير و بالتالي لا يمس أي مركز قانوني و لا يلحق أذى بذاته.

فالمنشور التفسيري يهدف إلى إعطاء تأويل و تفسير مناسب للقوانين و التنظيمات القائمة² حيث أنه عادة لا يضيف أحكاماً جديدة؛ و لهذا لا يقبل الطعن فيه بالإلغاء، باعتباره عملاً يدخل في نطاق التدابير الداخلية للإدارة، و ليس من شأنه أن يولّد حقوقاً أو واجبات اتجاه المواطنين، و لكن يولّد بالنسبة للموظف واجب الامتثال الرئاسي، و قد ينصبّ المنشور على تفسير عمل تشريعي أو قضائي أو إداري.

ب2- المنشورات اللائحية:

فهذه المناشير و فضلاً عن أنّها تتعرض للتفسير كالمنشورات التفسيرية فإنها تضيف أيضاً ما يكمل النقص أو القصور الذي قد يلحق به.

¹ -أنظر: نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص448.

-محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص50.

² - أنظر: أ. ناصر لباد، "الوجيز في القانون الإداري"، دار المجد للنشر و التوزيع، ط04 ، 2010، سطيف، ص254.

أي أنه المنشور الذي يغيّر النظام القانوني السائد بفرضه التزامات جديدة على الأفراد أو خلق حقوق لفئاتهم، و يصبح بموجب ذلك مثل النصوص القانونية التنظيمية، كما أنه يضيف قاعدة من شأنها التأثير على مصالح المواطنين و يعتمده رجل الإدارة من أجل خلق قواعد جديدة تتجاوز اختصاصه؛ و يرى أغلب الفقهاء أن هذا النوع من المناشير هي الوحيدة القابلة للطعن فيها بالإلغاء و بالتالي فخرق مقتضيات منشور تنظيمي يعني خرقاً للشرعية التي تختص المحاكم الإدارية بحمايتها¹.

و على هذا يمكن القول أن المنشورات الإدارية هي إجراءات إدارية داخلية تصدرها السلطة الإدارية المختصة للأعوان التابعين لها بهدف تفسير أو تأويل التشريعات القائمة أو التذكير بالقواعد الموجودة و كيفية تنظيمها؛ و هكذا فمن الناحية العملية فمفهوم المنشور يعني حقائق متباينة الأمر الذي أدى إلى التمييز بين المنشورات التفسيرية و المنشورات التنظيمية.

و تتمثل المنشورات التفسيرية لدى إدارة الضرائب في الكتب الدورية مثل ميثاق المكلف بالضريبة الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، النظام الجبائي الجزائري... إلخ.

الفرع الثاني: مجال تطبيق ضمانات عدم رجعية التفسيرات المعتمدة من الإدارة الجبائية

قبل الحديث عن مجال تطبيق ضمانات عدم رجعية التفسيرات المعتمدة من قبل الإدارة لا بد أن نذكر أولاً مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي على الماضي؛ ذلك أن الأخذ بمبدأ قانونية الضريبة ينتهي حتماً إلى تقرير عدم رجعية القانون الضريبي بقواعده الضريبية على الماضي؛ إذ أن مبدأ قانونية الضريبة يصبح بدون جدوى ما لم ينتج عنه عدم جواز تطبيقه على الوقائع التي حدثت قبل صدوره؛ سواء نفذ المشروع على الوقائع التي حصلت بعد صدوره أو بعد مدة معينة من تاريخ صدوره و نشره في الجريدة الرسمية فمن الظلم إلزام المكلفين بالضريبة بضريبة معينة عن مدة سابقة من دون أن يكونوا على بها؛ فلا يكون قد أخذها في الحسبان في ترتيب شؤونه المالية؛ ما يجعل المكلف بالضريبة أمام تحديات مالية كبيرة قد يجعله في حالة إعسار قد تؤدي به إلى التهرب الضريبي.

و نرى من خلال ذلك أن عدم مرجعية القوانين الضريبية تشبه القانون الجنائي الذي يتطلب عدم سريان القاعدة الجنائية على الماضي إلا أنه يختلف عنه من حيث أن قاعدة عدم الرجعية في القضايا

¹ أنظر: د. مولاي إدريس الحلابي الكتاني "إجراءات الدعوى الإدارية"، مطبعة دار السلام، ط1، 2001، ص103.

الجنائية عليها استثناءات أهمها القانون الأصلح للمتهم؛ أمّا في القانون الضريبي فإن قاعدة عدم الرجعية المطلقة لا استثناء عليها؛ و يعود السبب في ذلك إلى خاصية العموم التي يتميز بها مبدأ قانونية الضريبة الذي يشمل جميع ما يتعلق بتنظيم الضريبة من فرض و تحصيل و تعديل و إعفاء و اختصار مبدأ شرعية الجرائم و العقوبات على القواعد الجنائية الإيجابية الخاصة بتحديد الجرائم و إنشاء العقوبات دون القواعد الجنائية السلبية كتتحقيق العقاب أو استبعاده أو أسباب الإباحة أو موانع المسؤولية؛ فهذه الأخيرة يمكن تطبيقها على الماضي في حين لا يجوز الأمر بالنسبة للقواعد الإيجابية ما لم تكن أصلح للمتهم.

في حين أنّه و في إطار القواعد الضريبية فلا استثناء على قاعدة عدم رجعية القانون الضريبي على الماضي، و إنّما يسري القانون الضريبي بأثر فوري من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية أو بعد مدة معينة من نشره فيها حسب القانون الضريبي؛ ويعتبر هذا المبدأ من المبادئ المصرح بها دستورياً طبقاً للمادة 64¹. و يقصد بالأثر الفوري هو تطبيق القانون الضريبي على كل الوقائع التي حدثت بعد نفاذه و التي كانت السبب في فرض الضريبة أو تعديلها أو جبايتها أو الإعفاء منها و هو ما يدعى بالسنة المالية؛ إذن يسري مفعوله ابتداءً من الفاتح جانفي من السنة المتعلقة بها².

إذن تطبيق القانون الجبائي مرتبط بالواقعة المنشأة للضريبة و بالتالي في مجال الضرائب عند المباشرة و حتى الضرائب المباشرة المدفوعة نقداً؛ تكون الواقعة المنشأة متمثلة في تاريخ العملية نفسها أو تاريخ التصريح بدفع الضرائب؛ و الحال ذاته بالنسبة للرسم على رقم الأعمال و التي يكون تطبيقها في الفاتح من جانفي من السنة المعنية على العمليات المؤداة ابتداءً من جانفي من نفس السنة. أمّا الضرائب المباشرة بالإضافة إلى أنّها تدفع نقداً كالضريبة على الدخل الإجمالي تتمثل الواقعة المنشأة في التصريح بالمداحيل المحققة؛ فهنا التشريع الضريبي المطبق هو ذلك الذي يسري مفعوله عند الأوّل من جانفي من سنة التصريح.

¹ - تنص المادة 64 من الدستور: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية؛ لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون".

² - أنظر: د. محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 54.

- د. أحمد خلف حسين الدخيل، المرجع السابق، ص 63.

بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية لا نجد ينص على هذا النوع من الضمانة، على خلاف باقي الضمانات الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة التي حددها بموجب نصوص قانونية. غير أن هذه الضمانة هي نتاج لاستنتاج و استنباط صادر عن الفقه الإداري و الجبائي الفرنسي؛ ذلك أن الإدارة الجبائية تفسر النصوص القانونية خاصة الجبائية عن طريق مناشير تفسيرية و توجيهات و وثائق إدارية¹.

و نظراً لتفسيرها لنصوص قانونية جبائية فإن لها من المكانة البالغة في تنفيذ النصوص القانونية الجبائية و إدماجها ضمن ما يسمى بفقه الإدارة الجبائية².

و ما لجوء الإدارة الجبائية إلى التفسير ما هو إلا نتيجة حتمية لكثرة النصوص الجبائية³ و إلى طبيعتها المعقدة و حاجتها إلى التأويل و التفسير المستمر الأمر الذي يطرح معه عدة إشكاليات في حالة ما إذا قامت الإدارة الجبائية بعد تغييرها للتفسير الذي أعطي للنص القانوني بإجراء تصحيح جبائي لضرائب تم استحقاقها في خلال سنوات سبقت التفسير قبل إجرائها للتفسير الجديد بحجة أن التغيير الجديد الذي حصل في الفقه جعل من المبالغ المدفوعة من قبل المكلف بالضريبة غير كافية، مما يستوجب على الإدارة رفعها، فتقوم هذه الأخيرة -الإدارة الجبائية- باستغلال التفسير الجديد بناءً على حقها في الرجوع طالما مدة التقادم الرباعي لم تنته بعد⁴.

غير أن عمل الإدارة الجبائية في هذه الحالة يعتبر عملاً تعسفياً و إجحافاً في حق المكلف بالضريبة، مادام أنها تطبق تفسيراً جديداً على عمليات أجريت من قبل في ظل التفسير القديم، و يعد ذلك عمل الإدارة الجبائية مخالفاً لمبدأ هام في القانون الإداري و هو عدم رجعية التصرفات الإدارية و الذي يشبه المبدأ العام في القانون و هو عدم رجعية القوانين؛ و لذا لا يمكن إلزام المكلف بالضريبة بالتفسير الجديد. و على هذا فإن المكلف بالضريبة إذا ما واجه هذه الحالة يجوز له أن يحتج بضمانة عدم رجعية التفسيرات المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية، و إذ لا يمكن لهذه الأخيرة أن تطبق بأثر رجعي لتفسيرات

¹ قد تكون عبارة عن كتيب تصدره الإدارة الجبائية قد يكون الدليل التطبيقي للمكلف الضريبي، قد يكون ميثاق المكلف بالضريبة الذي يفسر فيه حقوقه و واجباته.

² - أنظر: محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 51-53.

³ - لا يمكن الحديث عن استقرار في النصوص القانونية الجبائية نظراً لما يصدره سنوياً من قوانين مالية و أخرى تكميلية الأمر الذي يؤدي إلى كثرة النصوص الجبائية و تعقيدها.

⁴ - أنظر: د. رابح رتيب، المرجع السابق، ص 151.

سبق لها و أن اعتمدها على وضعيات تمت معالجتها في ظل التفسير القديم، نظرا لما في ذلك من مساس بالحقوق المكتسبة و كذا للمراكز القانونية للمكلفين بالضريبة.

و على هذا الأساس فقد منح الفقه الجبائي أهمية بالغة لضمانة عدم رجعية التفسيرات في القانون الجبائي، لمساهمتها في تكريس مبدأ المساواة و منح الأعمال الداخلية الصادرة من الإدارة قيمة ضمن منظومة التصرفات القانونية.

و برجعنا إلى القانون الجبائي الجزائري نجد أنّ المشرع لا ينص صراحة ضمن قانون الإجراءات الجبائية على تطبيق هذه الضمانة غير أنّه و بالرجوع إلى القضاء الإداري و في ما يخص مسألة المناشير فقد ميّز القضاء بين المناشير التفسيرية و المناشير اللاتحوية أو التنظيمية و اعتبر المناشير التنظيمية تصرفات قانونية تخضع لرقابة القضاء¹، و بالتالي يسري عليها ما يسري على التصرفات القانونية الأخرى فإذا أصدرت الإدارة الجبائية منشورا تنظيميا يتضمن رفع لقيمة الضريبة خلافاً للمنشور السابق فإنه يتعين أن يخضع مثل هذا المنشور للطعن بالبطلان إذا حاولت الإدارة الجبائية تطبيقه بأثر رجعي خلافاً للمبدأ العام. و يرى الدكتور يلس شاوش بشير في رسالته: "أنّ المناشير التفسيرية تصرفات قانونية معتمداً في ذلك على عدة أمثلة، كما يرى بأن تغير الإدارة لتفسيرها لنص قانوني أهم دليل يمكن إعطائه للتأكيد على أن المنشورات التفسيرية تشكل تصرفات قانونية".

و على هذا الأساس فإنّه و بالرجوع إلى ميثاق المكلف بالضريبة² أكدّ هذا الأخير وجود هذه الضمانة في النظام الجزائري.

¹ Bachir yelles chaouche, Recherche sur les mesures d'ordre intérieur, Thèse pour le Doctorat 3^{ème} cycle, Université des sciences juridiques, politiques sociales et de technologies de Strasbourg, 1981, P236.

² إنّ ميثاق المكلف بالضريبة يحدّد حقوق و واجبات المكلف بالضريبة يجب تقديمه إلى كل مكلف بالضريبة و ذلك منذ صدور قانون المالية لسنة 2000.

من خلال دراستنا للحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة خلال عملية التحقيق الجبائي؛ يتبين جلياً ما مدى أهمية هذه الحماية في تقييد عمل الإدارة و تأطيره إلى الحدّ الذي يحفظ كرامة و حرمة المكلف بالضريبة.

هذا المكلف الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة و ذلك للمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة، و لن يأتي هذا الشعور بالالتزام إلاّ إذا اهتمت الإدارة الضريبية بالمكلف بالضريبة بأن توفر له الحرية و الأمان بصفته فرداً من أفراد المجتمع.

و إذا ما وضعنا في الاعتبار السلطات و الحقوق و الامتيازات الواسعة التي تتوفر لديها فسيكون من الضروري التأكيد على الحماية القانونية لحقوق و حريات الأفراد في المجال الضريبي فهناك من الحقوق الأساسية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة و التي ينبغي أن لا تكون مصدراً للجدل أو النقاش باعتبار أنّها حقوق أولية يجب التسليم بها و إقرارها لجميع المكلفين بالضريبة كتطبيق قواعد العدالة الضريبية بناءً على مبدأ جميع المواطنين متساوون أمام الأعباء العامة، و كذا حماية حقه في الاعتراض و الدفاع عن نفسه و معارضته لكل ظلم أو خطأ يقع عليه من قبل الإدارة الجبائية.

إضافة إلى حقه بأن يتزود بأي معلومة حتى يكون على بينة من كل جديد و كل تفسير أو قرار في جوانب الضريبة و لن تأتي هذه الحماية للمكلف بالضريبة إلاّ إذا قامت الإدارة الجبائية بتطبيق النصوص القانونية و تنفيذها تنفيذاً صحيحاً؛ ممّا ينشأ علاقة صعبة و متشابكة بين المكلف بالضريبة صاحب الحقوق و بين الإدارة الجبائية، غير أنّها تبقى في إطار قانوني لأنّ القانون هو من فرضها و بالتالي فهي علاقة حتمية و ليست اختيارية لأنّ المكلف بالضريبة لو كان الخيار بيده لما اختار أبداً أن يدخل في أية علاقات مع الإدارة الجبائية و ما اختار إطلاقاً دفع الضريبة و على ذلك فإنّ علم النفس الاجتماعي للضريبة يظهر أن هناك ردود فعل نفسية عميقة للمكلف بالضريبة، اتجاه الضريبة و الإدارة الضريبية و التي تؤدي إلى الكثير من المشاكل و الصعوبات بين طرفي العلاقة الجبائية خاصة و أن المكلف بالضريبة ينظر إلى الإدارة الجبائية و إلى الضريبة عامة نظرة سيئة قد تنشئ لديه ردود فعل عكسية تؤدي

إلى تغير سلوكاته و اتجاهاته الاقتصادية مما يظهر تنافراً في العلاقة بينهما، الأمر الذي استلزم معه إصلاح العلاقة لتهيئة أفضل السبل

و الوسائل التي تحمل على تلطيفها و تحسينها لدرجة أن بعض الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية قامت بإدخال مادة متخصصة في علم النفس الاجتماعي للضريبة ضمن المواد التي تدرس في مدرسة الضرائب.

و بالنتيجة إيجاد توازن بين حقوق المكلف بالضريبة و حقوق الإدارة الجبائية.

و حتى يكون للإدارة الجبائية حقوقاً و سلطات واسعة في الحدود التي يرسمها القانون كان لا بدّ من وضع بعض الالتزامات التي يجب أن تلتزم بها، منها ما هو عام مشكلاً لحماية للمكلف بالضريبة كأن تلتزم الإدارة الجبائية بعدم التعسف في استخدام السلطات المخوّلة لها و التزامها بالتطبيق الصحيح للقانون و عدم إصدار تفسيرات متناقضة أو عدم التضارب في قراراتها و آرائها و كذا الالتزام باحترام الحريات الفردية و الشخصية للمكلف بالضريبة أثناء ممارستها لسلطات الفحص و الرقابة، و ذلك بإخطاره بكل ما يتعلق بالفحص الضريبي و الرقابة، حتى يتمكن من الردّ أو الدفاع عن نفسه و من هنا يجب على الإدارة الجبائية أن توضح له حقوقه و التزاماته خلال هذه المرحلة حتى لا يجد صعوبة في التعامل معها.

فالإدارة الجبائية ملزمة بموجب القانون أن توضح الحماية القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة أثناء مرحلة التحقيق الجبائي و التصحيح الجبائي لتمنع عنه أيّ ظلم أو تعسف قد يقع عليه أثناء القيام بإجراءات التحقيق أو التصحيح الجبائين، و الوقائع أنّ أهم حماية قررت للمكلف هي ضرورة وضع ميثاق له يتضمن حقوقه و واجباته و كذا حقوق و واجبات الإدارة الجبائية مع النصّ على ضرورة تمثيله بواسطة مستشار من اختياره لتمثيله تمثيلاً قانونياً و إعطاءه مهلة للردّ على أي إجراء يتخذ ضده.

بالمقابل لهذه الحماية و الضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة، ينبغي عليه الالتزام بتنفيذ كل ما تفرضه عليه القوانين و اللوائح الضريبية من دون إهمال أو إبطاء مع ضرورة النصّ على العقوبات و الجزاءات و الغرامات المناسبة مع جسامة الجرائم و الأخطاء التي يرتكبها؛ و من أهم التزاماته تقديم إقراره في مدته القانونية، مع التزامه بتقديم الوثائق و الوسائل اللازمة لإجراء الرقابة الجبائية.

و من هذا فإن أي عمل تقوم به الإدارة الجبائية خارج النصوص القانونية الجبائية، خلال مرحلة التحقيق و التصحيح الجبائين يجعل من عملها باطلاً. لكن السؤال الذي يطرح نفسه بعد الحكم بالبطلان هل أن الإدارة الجبائية تستطيع تصحيح إجراءاتها بعد الحكم بالبطلان أم أن البطلان يقضي نهائياً على حقها في الرقابة المخول لها و من تم لا يمكنها العودة بالتحقيق لنفس السنوات و الضرائب على المكلف بالضريبة.؟

في هذه الحالة لا بد من التمييز بين التحقيق الجبائي و التصحيح الجبائي.

فبالنسبة إلى التحقيق الجبائي: إذا ما ارتكبت الإدارة الجبائية خطأ في عملها أثناء التحقيق سواء كان تحقيقاً في المحاسبات أو تحقيقاً مصوباً أو تحقيقاً في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فإن ذلك يؤدي إلى بطلان عملها، و من تم لا يمكن لها أبداً إعادة التحقيق لنفس المدة و نفس الضرائب بسبب الحماية القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة و المتمثلة في عدم إمكانية إعادة التحقيق و التي تقرر مبدأ نهائية التحقيق و هو ما أكدته المشرع الجزائري بالمادة 6/21 قانون الإجراءات الجبائية فبمجرد الانتهاء من التحقيق الجبائي و تبليغ نتائجه إلى المعني بالأمر المكلف بالضريبة لا يمكن للإدارة الجبائية إعادة التحقيق مرة ثانية لنفس الضرائب و نفس المدة القانونية التي سبق و أن أجري عليها التحقيق الجبائي.

و من هنا نجد أن الحماية القانونية بمنع إعادة التحقيق التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة تؤدي إلى فقدان الإدارة الجبائية لأي وسيلة للرجوع عليه عن طريق تحقيق ثاني حتى تصحح إجراءاتها من خلاله.

أمّا بالنسبة للتصحيح الجبائي؛ فإذا ما شاب عيب لعمل الإدارة الجبائية خلال مرحلة التصحيح الجبائي، فيؤدي ذلك العيب إلى بطلان إجراءاتها للتصحيح مما يعطي لها الحق في إعادة التصحيح مرة ثانية، غير أن هذه الرخصة ضمنها المشرع بشرط أيضاً و هي أن تحترم مدة التقادم المسقط المحدد بـ 4 سنوات.

كما توجب الإدارة أيضاً بتبليغ المكلف بالضريبة بقرارها الرامي، إلى بطلان التصحيح الأول و بالتالي إعفائه من فرض الضريبة التي سبق و أن صدرت بموجب التصحيح الأول.

إذن من خلال هذا يلاحظ جلياً أنّ الحماية القانونية التي منحت للمكلف بالضريبة خلال عملية التحقيق الجبائي لها من الأهمية البالغة في خلق التوازن بين صلاحيات الإدارة الجبائية الواسعة و بين حريات و حقوق المكلف بالضريبة من جهة أخرى خاصة ما تعلق منها بالدفاع عن نفسه.

قائمة المراجع

اولا :الكتب و المؤلفات

1/ باللغة العربية

- القران الكريم.

- أ.ابراهيم بختي ، التجارة الالكترونية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،ط02،الجزائر .
- د.احمد خلف حسين الدخيل ،تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي ،المؤسسة الحديثة للكتاب ،ط01،لبنان ،2012.
- احمد فتحي سرور ،قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية و النقدية ،مكتبة النهضة ،ط01،القاهرة ،1960.
- العيد صالحى ،الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية ،دار هومة،ط03،الجزائر،2008
- د.بن اعمارة منصور ،اجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ،دار هومة للطباعة و النشر،د.ط. 2011.
- د.حسين فريحة ،الاجراءات الادارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر،منشورات دحلب ،د.ط. الجزائر ،1994.
- حمدي سليمان ،سبيحات القبيلات ،الرقابة الادارية و المالية على الاجهزة الحكومية ،دراسة تحليلية و تطبيقية ،د.ط ،مكتبة دار الثقافة ،الاردن ،1998.
- حميد بوزيدة ،التقنيات الجبائية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،ط02،الجزائر،2010.
- د.خضير كاظم ،ادارة الجودة الشاملة ،دار الميسرة للنشر و التوزيع و الطباعة،د.ط.عمان ،2000.
- رابح رتيب ،الممول و الادارة الضريبية ،دار النهضة العربية ،د.ط،القاهرة 1991
- د. رجاى محمد الشريف ،اثر الضريبة على القيمة المضافة ،دراسة مقارنة ،منشورات زين الحقوقية العراق ،ط01،2013.
- د. رضا عبيد ،القانون التجاري ،دار الثقافة العربية ،د.ط،1998
- د.رمضان صديق ،الادارة الضريبية الحديثة ،دار النهضة العربية ،ط02،القاهرة ،2006.

- د . زكريا محمد بيومي ، موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل ،النسر الذهبي للطباعة ط01،2006 القاهرة .
- د.سالم عبد المنعم حسين ،ضمانات تحصيل ضريبة الدخل ،دار الكتاب القانوني ،د.ط، الاسكندرية ،2009.
- د.سعيد بن عيسى ،الجباية،شبه الجباية،الجمارك،املاك الدولة،المطبعة الرسمية البساتين،ط01،الجزائر،2003.
- طارق محمد محمد حسن ،الدفوعات المقدمة و الاستقرار الضريبي ،مطابع المؤسسة الاهلية للاجهزة العلمية و مهمات المكاتب ،د.ط.2009.
- د.طاهري حسين ،المنازعات الضريبية ،دار الخلدونية ،ط02،الجزائر،2007.
- د. عبد الحكيم احمد الخزاني ،ثلاثية الجودة الشاملة ،دار الفجر للنشر و التوزيع ،د.ط، مصر ،1999.
- عبد الحكيم بللوفي ،اثر الضرائب على النشاط التجاري ،دار اشراك للطباعة و النشر،ط01،القاهرة، 2009.
- عبد الرؤوف قطيش ،الضريبة على القيمة المضافة ،دار الخلدون ،ط .01. بيروت ،2002.
- د. عبد المنعم فوزي،المالية العامة والسياسات المالية ،منشأة المعارف،ط01،الاسكندرية،2008
- أ.عمار معاشو ،أ.عزاوي عبد الرحمان ،تعدد مصادر القاعدة الاجرائية في المنازعات الادارية في النظام الجزائري ،دار الامل ،تيزي وزو ،د.ط،1999.
- أ. عوادي مصطفى ،الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي ،الجزائر،مطبعة مزوار،ط1،2009.
- أ. عوادي مصطفى ،أ. زين يونس ،الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة ،مطبعة سخري ،ط02،الوادي،2001.
- أ. فارس السبتي ،المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري ،دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ،الجزائر ،2008.
- د.فضيل كوسة ،منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة،دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ،د.ط.الجزائر .2011.

- د. مامون الدراوكة ، د. طارق الشيلي ، الجودة في المنظمات الحديثة ، دار صفاء للنشر ، د. ط ، عمان 2002
- محمد التهامي ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، ط 2 ، 2005.
- أ. محمد حمو ، منور اوسرير ، محاضرات في جباية المؤسسات ، مكتبة الشركة الجزائرية ، ط 01 ، بودواو . 2009.
- د. محمد خالد المهاني ، خالد شحادة الخطيب ، ابراهيم العدي ، المحاسبة الضريبية ، منشورات جامعة دمشق ، د. ط ، سوريا ، 2006.
- أ. محمد صغير بعلي ، القضاء الاداري ، دعوى الالغاء ، دار العلوم للنشر و التوزيع ، د. ط . 2007.
- د. محمد علوم محمد علي المحمود ، الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، ط 01 ، بيروت ، 2010.
- د. مرسي السيد حجازي ، مبادئ الاقتصاد العام ، الضرائب و الموازنة العامة ، الدار الجامعية ، لبنان ، ط 02 ، 2000.
- د. مصطفى رشدي الشيحة ، التشريع الضريبي و المالي ، دار المعرفة الجامعية ، ط 02 ، بيروت 1998 ،
- د. مهي حاجي شاهين ، علي السليقاني ، التنزيلات في قانون ضريبة الدخل دراسة مقارنة ، العراق ، منشورات زين الحقوقية ، ط 01 ، 2013.
- د. مولاي ادريس الكتاني ، اجراءات الدعوى الادارية ، مطبعة دار السلام ، ط 01 ، 2001.
- مولود ديدان ، ابحاث في الاصلاح المالي ، دار بلقيس ، د. ط . الجزائر ، 2010.
- أ. ناصر لباد ، الوجيز في القانون الاداري ، دارالمجد للنشر و التوزيع ، ط 04 . سطيف ، 2010.
- د. نشات ادوارد ناشد ، ربط الضريبة على الدخل ، دار النهضة العربية ، د. ط . القاهرة . 2008

- Abdelkader Bouderbala ; la fiscalité à la portée de tous ;3^{ème} édition ;la maison des livres ;Alger ;1987.
- Bachir yelles chaouche ,recherche sur les ordres interieures,thèse pour le doctorat 3 ème cycle, université des sciences juridiques, politique sociales et de technologie de S trasbourg,1981.
- Bernard,hatoux,droit s du contribuable,état des lieux et perspectives ;économica,sans édition, Paris,2002.
- Béatrice et Francis Grandguillo ;fiscalité française ;gualino ;2^{ème} édition ;Paris 2011 .
- Christophe De la mardière ;la preuve en droit fiscal ;L.I.T.E.C ;Paris ;2002 .
- Emmanuel Disle ;Jacques Saraf ;droit fiscal.DCG4 ;édition dunod ;Paris2009 .
- François Deruel ;Christian De Lauzainghein ;Lucile De Mellis ;droit fiscal ;Dalloz ;12^{ème} édition ;2002 .
- Frédéric Douet ;précis de droit fiscal de la famille ;2^{ème} édition ;LITEC ;Paris ;2002 .
- Georges langlois, carole bonnier, michel bringer ,contrôle de gestion,berti, sans édition, Alger,2008.
- Hamid Djounidi ;droit fiscal ;hachette supérieur ;Paris ;2001.
- Jaques grousalaude,philippe marchessou ,procédures fiscales,dalloz,5^{ème} édition ,2009.

-Jaques grousalaude,philippe marchessou ,procédures fiscales,dalloz,6^{ème} édition ,2012.

- Jean Lamarque,livre des procédures fiscales,9 ème édition,Dalloz,1990..

-Jean alexandre ,droit fiscal algérien, office des publications universitaires , Alger,1990.

-Jean-Pierre Casimir ;les signes extérieurs de revenus ;LGDJ.Paris.

1979.

-Martin collet ,procédures fiscales controles contentieux et recouvrement de l'impôt ;,presses universitaires de France ,paris,1^{ère} édition 2011.

-Maurice Duverger ;élément de fiscalité ;édition thrn ;PUF ;Paris ;

1965 .

-Maurice Cozian ;Patrick Dibout ;Jean-luc pierre Edouard balladur ;Bruno Parnet ;droits et garanties du contribuables ;édition Litec ;Paris .2008.

-Michel bouvier ,M-C.Esclassan,J-P.Lassale,finances publiques,L.G.D.J,9^{ème} éditio,2008.

-Michel bouvier , introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt ,L.G.D.J,8^{ème} éditio,2007.

-Mohamed abbas MAHERZI,introduction à la fiscalité, édition ITCIS, Algérie ;2010.

-Martine Betch ;droit fiscal ;Vuibert ;2^{ème} édition ;2010 ;Paris .

-Thierry lumuelle, droit fiscal, édition gualino,2010/2011

النصوص القانونية

أ/ الدساتير

الدستور الجزائري المؤرخ في 28 نوفمبر 1996، الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 1996/12/28.

ب/ القوانين :

قانون رقم 82-14 المؤرخ في 30-12-1982 المتضمن قانون المالية لسنة 1983 ج، ر. رقم 57

23- قانون رقم 83-19 المؤرخ في 18-12-1983 المتضمن قانون المالية لسنة 1984 ج. ر. رقم 55.

24- قانون رقم 84-21 المؤرخ في 24-12-1984 المتضمن قانون المالية لسنة 1985 ج، ر. رقم 72.

قانون رقم 90-36 المؤرخ في 31-12-1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 جريدة رسمية رقم 57. المؤرخة في 1991/12/31.

قانون رقم 91-25 المؤرخ في 16-12-1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 جريدة رسمية رقم 65.

- قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22-12-2001 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية

قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 جريدة رسمية رقم 86.

قانون رقم 05-16 المؤرخ في 30-12-2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 جريدة رسمية رقم 85.

قانون رقم 75-35 المؤرخ في 29 افريل 1975 الملغى بموجب قانون 07-11 المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن النظام المحاسبي و المالي ،جريدة رسمية رقم 74.

قانون رقم 12-08 المؤرخ في 29-12-2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009
جريدة رسمية رقم 74.

قانون رقم 16-11 المؤرخ في 28-12-2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012
جريدة رسمية رقم 72.

القانون التجاري

قانون الضرائب غير المباشرة

قانون التسجيل

قانون الرسم على رقم الاعمال.

قانون رقم 185 لسنة 1981 المعدل بموجب قانون رقم 187 سنة 1993 المتضمن
قانون الضريبة المصري

ج/ الاوامر:

1- امر رقم 58-75 المؤرخ في 29-09-1975 المتضمن للقانون المدني .

- امر رقم 87-75 المؤرخ في 30-12-1975 المتضمن الموافقة على القوانين
الجبائية

ج.ر ، رقم 104.

02- امر رقم 101-76 المؤرخ في 09-12-1976 المتضمن لقانون الضرائب
المباشرة والرسوم المماثلة ج.ر رقم 102.

. امر رقم 07-79 المؤرخ في 21-7-1979 المتضمن لقانون الجمارك ج،ر.
رقم 30.

امر رقم 02-96 الصادر بتاريخ 10-01-1996 ، المتضمن تنظيم مهنة محافظ البيع
بالمزايدة ، ج.ر رقم 03 .

- امر رقم 02-08 المؤرخ في 24-07-2008 المتضمن قانون المالية التكملي
2008 ج،ر، رقم 42.

د/ المراسيم:

-المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23-07-1990 المتعلق بتنظيم الادارة المركزية لوزارة الاقتصاد ،جريدة رسمية رقم 26.

-المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23-02-1991 المحدد لتنظيم المديرية الولائية للضرائب.

-. م،ت رقم 96-291 الصادر بتاريخ 02-09-1996 المحدد لشروط الالتحاق بمهنة محافظ البيع بالمزايدة و ممارستها و نظامها الانضباطي ،ج.ر. رقم 51.

-المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 28-11-2007 المتضمن التنظيم المركزي لوزارة المالية ،جريدة رسمية رقم 75.

- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 26-05-2008 المتضمن تطبيق اجراءات القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي جريدة رسمية رقم 27 .

المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18-09-2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها .

و:القرارات و التعليمات:

- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21-02-2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية ،جريدة رسمية رقم 20.

- تعليمة وزارية رقم 328 الصادر بتاريخ 27-07-1995 ،وزارة المالية 1995.

المذكرات و الرسائل.

- نبيل بلحسن ،حدود السر المهني في المادة الجبائية ،رسالة دكتوراه ،كلية العلوم القانونية و السياسية و الاجتماعية، تونس،2006.

- نعاس عبد القادر،الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية في الجزائر،مذكرة ماجستير،معهد العلوم التجارية، جامعة وهران،1999-2000.

- هاني محمد حسن شبيطة ،حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية و ضمانات المكلفين ،اطروحة الماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس،فلسطين،2006.

- خلاصي رضا ،المراجعة الجبائية و تقييمها و منهجيتها، رسالة الماجستير

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2000

- سوير نجيب ،مذكرة تخرج المدرسة الوطنية للقضاء ،ضمانات المكلفين بالضريبة ،الجزائر،2007.

المقالات:

01-اسماعيل عبد اللطيف احمد ،ايرادات الثروة العقارية بين الشخص الطبيعي و الشخص الاعتباري ، مجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر للنظام الضريبي المصري ،الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ،بحوث اليوم الاول ،القاهرة،2006

02-أ.شرف صوابي ،بعض مشكلات التطبيق في المعاملة الضريبية على دخول الاشخاص الطبيعيين،مجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر للنظام الضريبي المصري ،الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ،بحوث اليوم الثاني ،القاهرة،2006

03- د،السيد عطيتو محمد ،الدفاتر التجارية و السجلات المحاسبية في ضوء احكام على القانون الضريبية على الدخل، مجلة المؤتمر الرابع عشر للتشريع و مشكلات التحاسب الضريبي المصري ،الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب و براس وترهاوس كوبرز،المجلد02،2008

04- حمدي عبد المنعم ،ادارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الادارة الضريبية ، مجلة المؤتمر الرابع عشر للتشريع و مشكلات التحاسب الضريبي المصري ،الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب و براس وترهاوس كوبرز،المجلد02،2008.

05- سامي احمد غنيم،حوكمة الادارة الضريبية وفقا لمتطلبات الدمج و الاندماج ، مجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر للنظام الضريبي المصري ،الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ،بحوث اليوم الثالث ،القاهرة،2006

06- أ.شرين حتاتة ،المواطنة الضريبية ، مجلة المؤتمر الرابع عشر للتشريع و مشكلات التحاسب الضريبي المصري ،الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب و براس وترهاوس كوبرز،المجلد02،2008.

07- عبد العزيز امقران ،الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة،مجلة مجلس الدولة ،عدد خاص بالمنازعات الضريبية ،مجلس الدولة و منشورات الساحل ،الجزائر ،2003.

08-أ.عياش عجلان ،ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحركية اعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر ،الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحركية العالمية ،جامعة فرحات عباس ،سطيف،اكتوبر ،2009

09- قنطار رابح ،النزاع الجبائي،نشرة القضاة ،وزارة العدل ،الديوان الوطني للاشغال التربوية ،الجزائر ،عدد 53،1998

10-د.مجدي محمد علي،بطلان تحريك الدعوى الجنائية في جريمة الاحتيال الضريبي ، مجلة المؤتمر الرابع عشر للتشريع و مشكلات التحاسب الضريبي المصري ،الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب و براس وترهاوس كوبرز،المجلد02،2008.

11- محمد براق ،ماهية المراجعة الجبائية و مهمتها ،المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و الاقتصادية و السياسية ،المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية ،الجزائر،العدد 03،2007.

12-محمد محمود صابر ،المعايير المحاسبية جسرا يربط الربح المحاسبي بالربح الضريبي، مجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر للنظام الضريبي المصري ،الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ،بحوث اليوم الثالث ،القاهرة،2006

13-محمد نعيم فرحات ،تأصيل التهرب الضريبي و اجراءات الخصومة الجنائية الضريبية في القانون المصري .مجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر للنظام الضريبي المصري ،الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب،بحوث اليوم الثالث ،القاهرة،2006

14-محمد نعيم فرحات ،المستحدث في التهرب و التجريم الضريبي و اجراءات التقاضي ،مجلة المؤتمر الرابع عشر للتشريع و مشكلات التحاسب الضريبي المصري ،الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب و براس وترهاوس كوبرز،المجلد02، 2008.

15-د.معين ثابت عارف ،اثر التجارة الالكترونية على الانظمة الضريبية ، مجلة المؤتمر الرابع عشر للتشريع و مشكلات التحاسب الضريبي المصري ،الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب و براس وترهاوس كوبرز،المجلد02،2008.

16-أ. ولهي بوعلام ،نحو اطار مقترح لتنفيذ اليات الرقابة الجبائية للحد من اثار الازمة –حالة الجزائر – الملتقى العلمي الدولي ،الازمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحكومة العالمية ،جامعة فرحات عباس ،سطيف ،اكتوبر 2009.

17-أيوحنا نصحي عطية ،مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي باستخدام العينة ، مجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر للنظام الضريبي المصري ،الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ،بحوث اليوم الثالث ،القاهرة،2006.

باللغة الفرنسية:

-Emmanuel Glasser ;droit de communication ;quelles garanties pour le contribuable ?revue de jurisprudence fiscale ;N°8 ;édition francis lifebvres.séptembre 2008.

-Olivier Fouquet ;Gianmarco Monsellato ;Jean-claude Bouchard ;vers de nouveaux rapports entre l'administration fiscale et le contribuable ;quelle sécurité ?et quelle confiance ?revue de droit fiscal N°15 ; édition juris classeur ;avril 2008.

-Rémi Gouyet ;contrôle fiscal des comptabilités informatisées ;la nouvelle donne ;revue de droit fiscal N° 49 ;édition juris classeur ;décembre 2008.

-Serge Levet ;le contrôle fiscal ;revue du droit fiscal
N°30 ;édition juris classeur ;janvier 2005.

-Vincent Daumas ;pouvoirs de contrôle de l'administration et
garanties du contribuable ;un équilibre en perpétuelle
construction ;revue de jurisprudence fiscale N°9 ;édition francis
lifebvre ;septembre 2010.

-Guide du vérificateur de comptabilité ;ministère des
finances ;direction générale des impôts ;1994.

-les grandes arrêts de la jurisprudence
fiscale ;N°56 ;daloz.1991.

المقالات الالكترونية :

01-باللغة العربية:

- محمد عبد الوهاب العزاوي ،ادارة الجودة الشاملة ،عمان 2004-2005

<http://www.sharthart.net>.

- مدونة محمد حمودة ،انواع زيارات الفحص و الخطوات الاساسية للفحص
الضريبي .

<http://www.auditorshassanmahmoud.blogspot.com> /2012

- التحديات الضرورية للتجارة الالكترونية العربية ، مقال الكتروني منشور

Moulamin.govfrom.net/montada-f2

- الشيكات الالكترونية ،جريدة الرياض الصادرة بتاريخ 2010/11/06.

www.alriadh.com.

-موسوعة الحر ،ويكيبيديا ،الشيك الرقمي .

<http://ar.wikipedia.org>.

- كمال رزيق ،أ، فصيلي عبد الحليم ،نظام المعلومات الجبائي الجزائري،2008.

j.p.s.dir.com.

- باسم هادي عبود ،الحكومة الالكترونية خطوة اساسية لتطوير ادارة
الضرائب2010

j.p.s.dir.com

- مولاي حسن التمازي ،مصير ثقافة المواطنة في علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة
الجبائية2002.

j.p.s.dir.com.

- كمال رزيق ،أ، فصيلي عبد الحليم ،نظام المعلومات الجبائي الجزائري،2008.-

j.p.s.dir.com.

باللغة الفرنسية:

-Bernard ;contrôle fiscal ;les garanties offertes aux
contribuables 2009 ;OHADATA ;www.ifcider.org

قائمة المجالات و الموسوعات:

باللغة العربية:

-نشرة القضاة ،وزارة العدل ،الديوان الوطني للأشغال التربوية،
الجزائر،عدد53 1998

- مجلة مجلس الدولة،عدد خاص بالمنازعات الضريبية ،طبع من طرف مجلس
الدولة ومنشورات الساحل ،الجزائر ،2003.

- مجلة المؤتمر الخاص بالنظام الضريبي المصري ،مطبعة الجمعية المصرية للمالية العامة بحوث اليوم الاول ،القاهرة ،2006
 - مجلة المؤتمر الخاص بالنظام الضريبي المصري ،مطبعة الجمعية المصرية للمالية العامة بحوث اليوم الثاني ،القاهرة ،2006
 - مجلة المؤتمر الخاص بالنظام الضريبي المصري ،مطبعة الجمعية المصرية للمالية العامة بحوث اليوم الثالث ،القاهرة ،2006
 - المجلة الجزائرية للعلوم القانونية الاقتصادية و السياسية ،المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية الجزائر ،عدد03،2007.
 - مجلة المؤتمر الرابع عشر للتشريع الضريبي و التحاسب الضريبي للنظام الضريبي ،مطبعة الجمعية المصرية للمالية العامة العامقو الضرائب وبرائيس وترهاوس كوبرز،المجلد الاول القاهرة ،2008.
 - مجلة المؤتمر الرابع عشر للتشريع الضريبي و التحاسب الضريبي للنظام الضريبي ،مطبعة الجمعية المصرية للمالية العامة العامقو الضرائب وبرائيس وترهاوس كوبرز،المجلد الثاني القاهرة ،2008
 - مجلة المؤتمر الرابع عشر للتشريع الضريبي و التحاسب الضريبي للنظام الضريبي ،مطبعة الجمعية المصرية للمالية العامة العامقو الضرائب وبرائيس وترهاوس كوبرز،المجلد الثالث ،القاهرة ،2008.
- بالفرنسية:**

- revue du droit fiscal N°30 ;édition juris classeur ;janvier 2005.
- revue de droit fiscal N°15 ; édition juris classeur ;avril 2008.
- revue de jurisprudence fiscale ;N°8 ;édition francis lifebvres septembre 2008.
- revue de droit fiscal N° 49 ;édition juris classeur ;décembre 2008.

- revue de jurisprudence fiscal N°9 ;édition francis lifebvre
septembre 2010.

Les sites d'internet:

-www.tax.gov.ye

-www.palmoon.net/2/topic-3814-89-html

-www.accountant.jo.blgsport.com

-www.rev.gov.com

-www.ifcider.org

-www.jps-dir.c

-www.justice.law home.com

- www.shbab1.com/2

- molamin.govfrom.net/montada-f2.

-www.egov concepts.com

-http://ar.wikipedia.org.

-http://www.samagov.sa/fac.credit card.

- http://www.sharthat.net

- http://www.blog.saed.com/2011/04/adjudication-of-tax-
disputs.

- http://www.auditorshassanmahmoud.blogspot.com/2012.

قائمة الملاحق.

ملحق رقم 01:

نسخة عن ميثاق المكلف بالضريبة

تمهيد

تستمد العلاقات بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية أسسها من الدستور الذي يكرس في مادته 64 أربعة مبادئ أساسية:

- مساواة المواطنين أمام الضريبة؛
- مشاركة كل مواطن في تمويل الأعباء العمومية حسب قدرته التساهمية؛
- الصفة القانونية للضريبة "لا تؤسس أية ضريبة إلا بمقتضى القانون"؛
- الأثر غير الرجعي لتأسيس أي ضريبة أو مساهمة أو رسم أو حق.

كقاعدة عامة، يتم تأسيس الضريبة بناء على العناصر المقدمة من طرف المكلف بالضريبة عند اكتتابه لتصريحاته. وهو ما يسمى بمبدأ النظام التصريحي.

يحق للمكلف بالضريبة الاستفادة من المزايا الممنوحة له قانوناً. كما يتعين على كل شخص دفع الضريبة المدين بها نتيجة حالته الشخصية (القدرة التساهمية) أو دخله أو أملاكه.

من أجل السماح للمكلف بالضريبة بتأدية واجباته، انطلقت الإدارة الجبائية في مسعى يرمي إلى تبسيط وتسهيل الإجراءات والمعايير الجبائية.

مقابل ذلك، تنتظر الدولة من كل مكلف بالضريبة احترام واجباته كمواطن، حيث ستقوم الإدارة الجبائية بمراقبة صحة العناصر المصرح بها.

إذ ستسمح الرقابة، ليس فقط في محاربة الغش الجبائي، ولكن أيضا في ضمان المساواة بين المكلفين بالضريبة.

حيث يمكن لهؤلاء تقديم طعن نزاعي إذا شعروا أنه قد تم المساس بحقوقهم.

اعتبارا لهذه القيم التأسيسية، انطلقت المديرية العامة للضرائب منذ عدة سنوات في مسعى نوعي من بين أهدافها الإستراتيجية جعل المديرية العامة للضرائب هيئة عصرية تضع المكلف بالضريبة في قلب انشغالاتها.

وهو ما يعني أنها ستبقى صاغية لانشغالات المكلفين بالضريبة الذين أصبحوا مستعملي الإدارة الجبائية، وبالتالي الاستجابة قدر الاستطاعة لتطلعاتهم.

من أجل تحقيق ذلك فقد سطرت الإدارة الجبائية برنامجا واسعا للإصلاحات يرمي إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- تحديث لهياكلها وطرق تسييرها عن طريق الوضع التدريجي لمحاور جبائي وحيد لكل فئة من مستعملي الإدارة الجبائية (مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، المراكز الجوارية للضرائب)؛

- وضع تحت تصرف مستعملي الإدارة الجبائية وسائل إستقبال ملائمة؛

- تبسيط النظام الجبائي والإجراءات لتسهيل الضريبة؛
- تعميم المعلومة الجبائية؛
- تدعيم الضمانات الممنوحة لمستعملي الإدارة وذلك من خلال إعلامهم بكيفية أفضل بعملية سير الرقابة الجبائية ونتائجها؛

بالإضافة إلى ذلك توجد مشاريع طموحة هي في طريق الإنجاز. ويتعلق الأمر على وجه الخصوص، بالدفع عن بعد والتصريح عن بعد، مما يسمح لمستعملي الإدارة الجبائية بالتصريح بمدخلهم ودفع الضرائب المستحقة، إلكترونياً.

من خلال تأسيس الإجراءات عن بعد، تضع الإدارة الجبائية نفسها في مستوى المعايير الدولية لتسيير الضريبة، من خلال إدراج، تدريجياً التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال.

علاوة على تحسيس المكلفين بالضريبة فيما يخص واجباتهم المتعلقة بتأسيس الضريبة يهدف ميثاق المكلف بالضريبة إلى تذكير المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية والتي تتمثل في احترام القانون الجبائي، وقبول مبدأ الضريبة وشرعية الرقابة المترتبة عنها.

يستجيب هذا المسعى الهادف إلى رفع المكلف بالضريبة إلى صفة شريك لهدفين إثنين وهما:

- من جهة، تحسين نوعية الخدمات المقدمة لمستعملي الإدارة الجبائية عن طريق الاستجابة لتطلعاتهم واحترام حقوقهم الأساسية.

- من جهة أخرى، تطوير الحس المدني الجبائي لديهم وذلك من خلال تقديم تسهيلات فيما يخص الضريبة.

يتضمن هذا الميثاق بصفة موجزة وميسرة مجموع القواعد والممارسات الحسنة المنظمة لعلاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية. فهو يبرز القيم التي يجب أن توجه هذه العلاقة من خلال توضيح حقوق وواجبات كل واحد منهما.

بالفعل، ضمن مسعاها لوضع المكلف بالضريبة في مركز انشغالاتها، يسجل هذا الميثاق الجهود المبذولة من طرف الإدارة الجبائية فيما يتعلق بالتزامها بضمان ذات جودة والحصول على المعلومات واحترام الحياة الخاصة وكذا نزاهتها في تطبيق النصوص الجبائية.

موازاة مع ذلك، يبرز هذا الميثاق أيضا واجبات المكلف بالضريبة في علاقاته مع الإدارة الجبائية، خاصة فيما يتعلق بالاعتراف بشرعية مبدأ الضريبة واحترام واجباته الجبائية.

ترمي هذه الوثيقة إلى تحقيق علاقة متوازنة بين الإدارة الجبائية ومستعمليها، وهو ما يعني:

- إدارة مسؤولة في خدمة مستعمليها، في إطار علاقة مبنية على قيم أساسية تتمثل في المساواة والنزاهة والإحترافية.
- مستعملين مسؤولين يحترمون التزاماتهم كمواطنين.

إدارة تعلمكم: " أنتم محور اهتماماتنا "

نلتزم بوضع تحت تصرفكم:

▪ إدارة حاضرة وفي خدمتكم:

من واجبنا مساعدتكم ومتابعتكم في مساعيكم لدى مصالحنا.

وعليه، يتعين علينا:

- تقديم معلومات كاملة وصحيحة وواضحة لكم ومتعلقة بالجباية؛
- مساعدتكم على فهم وتأدية واجباتكم الجبائية؛
- إعلامكم بالتفسيرات التي تعطيها الإدارة الجبائية للتشريع الجبائي؛
- تبسيط الإجراءات لكم وتجنيبكم التكاليف غير الضرورية.
- تقديمكم المعلومات بكل وضوح وبساطة.

▪ خدمة ذات نوعية " سرعة وفعالية ":

نلتزم بتحسين نوعية خدماتنا وذلك من خلال تمكينكم من:

- الاستفادة من الخدمات في إطار الاحترام الصارم للأحكام الدستورية والقانونية؛

- معالجة قضاياكم النزاعية ضمن الآجال المنصوص عليها قانوناً؛
- تلقي المعلومات بصفة مجانية؛
- إحاطتنا علماً بملاحظاتكم، وهذا من خلال وضع تحت تصرفكم سجل الشكاوى على مستوى مصالحنا القاعدية؛
- تلقي الخدمات في الآجال المحددة في التنظيم المعمول به؛
- تلقي الخدمات من طرف موظفين ذوي كفاءة.

▪ محاور وحيد ومعرف :

- نقوم بتنظيم مصالحنا حسب تطلعاتكم وبكيفية تعمل على تجسيد مبدأ لإدارة جوارية حقيقية. وعليه نقترح عليكم :
- محاور وحيد : قمنا بتبني تنظيم جديد لمصالحنا مؤسس حسب أهمية فئات المكلفين بالضريبة ويتمثل في:
 - مديرية كبريات المؤسسات بالنسبة للمؤسسات الكبيرة؛
 - مركز الضرائب بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي وللنظام المبسط وكذا لنظام التصريح المراقب؛
 - المركز الجوارى للضريبة بالنسبة لصغار المكلفين بالضريبة.
- وعليه، سيسمح لكم هذا التنظيم الجديد الذي سيعوض تدريجياً التنظيم الموجود حالياً (المفتشيات والقباضات)، بالاستفادة من أفضل مساعدة ومتابعة حسنة في مساعيكم الإدارية.

- محاور معرف : يتوجب على الأعوان المكلفين بإعلامكم تقديم أنفسهم وذلك بذكر ألقابهم وأسمائهم ووظائفهم.

▪ الحصول على المعلومة المتعلقة بحقوقكم الجبائية :

من حقكم الحصول على المعلومات التي تخص حقوقكم الجبائية مثل :

- الحصول على المعلومات المتعلقة بكيفية تأسيس الضريبة؛
- تسديد، فقط، الضرائب المنصوص عليها قانوناً، تبعاً لوضعيتكم الشخصية ودخلكم أو أملاككم؛
- إطلاعكم على الخصومات والتخفيضات والتحفيزات الجبائية التي يمكنكم الإستفادة منها وكذا الحق في الطعن النزاعي إذا احتججتم على قانونية الضريبة؛
- طلب رزنامة دفع ديونكم الجبائية؛
- إسترجاع مبالغ الضريبة المدفوعة زيادة والعائدة لكم.

نلتزم بوضع تحت تصرفكم:

▪ مكتب استقبال :

- ندعوكم للإقتراب من مكاتبنا المخصصة للاستقبال على مستوى مصالحنا (مديرية كيريات المؤسسات، المديريات الجهوية للضرائب، المديريات الولائية للضرائب، مفتشيات، قباضات ومراكز الضرائب) من أجل الحصول على كل المعلومات والوثائق والإستمارات؛

- نلتزم بضمان سرية المراسلات بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة؛
- لكم الحق في طلب موعد مع العون المكلف بتسيير ملفكم؛
- يضمن الإستقبال يوميا من طرف الأعوان المكلفين بالإستقبال (من الساعة 09.00 إلى 11.30 صباحا ومن الساعة 13.30 إلى 16.00 مساء).

▪ مداومة هاتفية:

- توضع تحت تصرفكم خدمة هاتفية من أجل إستقبال مكالماتكم على مستوى كل مصالحنا القاعدية. وعليه يمكنكم:
- الإتصال بنا هاتفيا من أجل الرد على تساؤلاتكم؛
- إعلامكم حتى وإن لم ترغبوا في تقديم أنفسكم.

▪ ردود مكتوبة:

- ندعوكم لمراسلتنا من أجل طلب كل المعلومات الخاصة بالمادة الجبائية. وعليه فإننا نلتزم بـ:
- الرد على مراسلاتكم في الآجال المقبولة؛
- اخباركم بواسطة رسالة بوجوب الانتظار وهذا ضمن نفس الآجال، في حالة ما إذا كان موضوع طلبكم معقدا ويتطلب مهلة إضافية.

▪ وثائق متنوعة:

ندعوكم لمطالعة وثائقنا الثرية والمتنوعة من أجل مساعدتكم على الإطلاع على المادة الجبائية. وتتشكل هذه الوثائق من دلائل وكتيبات ورسالة المديرية العامة للضرائب. يقتصر دور هذه الوثائق على الطابع الإعلامي.

نضع تحت تصرفكم وسائل اتصال حديثة:

▪ الدخول إلى موقعنا على الإنترنت:

ندعوكم لزيارة موقعنا على الإنترنت على العنوان التالي www.mfdgi.gov.dz الذي يقدم لكم:

- معلومات جبائية محينة؛
- الأحداث الجبائية ؛
- إتصال على المباشر عبر خط معرض الأسئلة (FAQ)

▪ البريد الإلكتروني:

إذا رغبتم في طرح سؤال أو الحصول على معلومات ذات طابع جبائي في أجل أسرع، فإننا نقترح عليكم بعث رسائل إلكترونية على العنوان التالي: Contact_dgi@mf.gov.dz

▪ خدمة التصريح عن بعد والدفع عن بعد :

بمجرد الإنتهاء من عملية وضع هذين النظامين الإلكترونيين سيكون بإمكانكم إكتتاب تصريحاتكم وتسديد الضرائب التي تدينون

بها مباشرة وعن بعد. ستجعل هذه الخدمة التسيير اليومي لضرائبكم أكثر سهولة وأقل تكلفة من حيث الوقت والتنقل.

أحيطونا علما إن كنتم غير راضين عن نوعية الخدمة المقدمة:

يمكنكم:

- الشكوى عن نوعية خدماتنا والحصول على تفسيرات؛
- اقتراح تعديلات في القانون الجبائي وتقديم اقتراحات من أجل تسيير أفضل لمصالحنا.

مكلف بالضريبة يتسم بروح المواطنة: " تأكيد لحسك الجبائي "

يبقى الوعي الجبائي شرطا أساسيا لإحداث توازن في علاقتكم بالإدارة الجبائية. بالفعل، في مقابل حقوقكم، يتعين عليكم الاتصاف بروح الوعي والتحضر من خلال تأدية واجباتكم .

تؤكدون ووعيكم وتحضركم، عندما:

تعترفون بشرعية مبدأ الضريبة وتكونوا واعين بالتزاماتكم:

- تحترمون القانون والقواعد القانونية؛
- تساهمون في المنفعة العامة من خلال خضوعكم للضريبة؛
- تعرفون بأنفسكم للإدارة الجبائية من أجل الحصول على رقم تعريفكم الجبائي؛
- تطلعون على المزايا المترتبة عن احترام التزاماتكم الجبائية وكذا العواقب التي يمكن أن تترتب عن عدم احترام هذه الإلتزامات.

تقومون بتأدية التزاماتكم المهنية:

▪ أودعوا تصريحاتكم في الآجال المحددة:

- اتصفوا بالمتابعة في احترام واجباتكم الجبائية؛
- أدوا واجباتكم الجبائية بصفة إرادية وتلقائية؛

- إتصلوا بمصلحة الضرائب في حالة حدوث أي تأخر في إستلام استمارة تصريحكم؛
- قدموا الوثائق المطلوبة في الآجال المحددة .

▪ **إمسكوا وحافظوا على الوثائق المحاسبية والمستندات التبريرية وملفات المعلوماتية :**

أنتم ملزمون بتقديم والمحافظة على الدفاتر والوثائق المحاسبية والدعائم المعلوماتية المنصوص عليها في القانون طبقاً للآجال القانونية ووضعها تحت تصرف المصالح الجبائية إذا ما طلب منكم ذلك.

▪ **سدّدوا ضرائبكم في الآجال المنصوص عليها في القانون:**

- تحترمون آجال الاستحقاق وتنفذون احتياطاتكم من أجل أن يتم تسديد ضرائبكم في الآجال المحددة؛
- لا تنتظرون آخر الأجل لتسديد ضرائبكم؛
- تسدّدون المبلغ الإجمالي لديونكم الجبائية بما في ذلك عقوبات التأخير المحتملة.
- تقومون بإجراء الأقتطاعات من المصدر المنصوص عليها قانوناً، إذا كنتم مدينين بها وتسدّدون المبالغ المتعلقة بها.

▪ **قدموا المعلومات المطلوبة منكم:**

يجب عليكم تقديم، بصدق وفي أقرب وقت ممكن، كل المعلومات التي يطلبها منكم الأعوان المؤهلون التابعون للإدارة الجبائية في إطار ممارسة مهامهم المخولة لهم قانوناً خاصة منها حق الإطلاع.

▪ إتسموا بالفاعلية:

- تتصرفون بفاعلية وإيجابيا في تأدية واجبكم الجبائي، إذا:
- قدمتم الوثائق والمستندات المطلوبة من قبل المصالح الجبائية، في الأجال المحددة.
- استلمتم البريد المرسل إليكم أو استلمتموه مع إشعار بالاستلام من دون تردد.
- سحبتم من دون تأخير من مكتب البريد، المرسل إليكم أثناء غيابكم؛
- اتخذتم احتياطاتكم من أجل استلام البريد الوارد إليكم في حالة تنقلكم أو تغيير عنوانكم؛
- قمتم بإعلام المصالح الجبائية في حالة حدوث تغييرات في حالتكم الشخصية أو وضعيتكم المهنية، مثل تغيير العنوان أو التوقف عن النشاط... الخ.

إدارة تحترمكم: "حسن نيتكم المفترضة وسرية معلوماتكم مضمونة قانوناً".

■ حسن نيتكم مفترضة:

تعتبر تصريحاتكم كاملة وصحيحة افتراضياً ما دمتم تتقيدون وتحترمون واجباتكم الجبائية.

يتحتم علينا تبيان عدم تطابق أو صحة أو اكتمال تصريحاتكم المقدمة.

عندما نقوم بإجراء تصحيحات، يتعين علينا ارسالكم اقتراحاً بالتصحيح معللاً ومتمماً بالبيانات حول طبيعة التصحيحات والضريبة المعنية وكذا السنوات المعنية.

■ من حقكم أن تتم معاملتكم باحترام ولياقة وتقدير:

يحق لكم أن يتم سماعكم واستقبالكم بصفة لائقة:

وعليه، لكم الحق في أن يتم استقبالكم على مستوى الإدارة الجبائية مهما كانت رتبة المسؤول.

إن إرادتنا وسياستنا وكذا صورتنا لا يمكن التعبير عنها إلا من خلال سلوك أعواننا. لذا فإن سلوكهم لا يمكن أن يحدد عن قواعده أخلاقيات المهنة التي تحدد واجباتهم أثناء ممارسة مهامهم وخارج نطاق ذلك.

وقصد توضيح قواعد السلوك، قمنا بإعداد ونشر دليل أخلاقيات المهنة الخاص بموظفي المديرية العامة للضرائب.

في حالة ما إذا تمت معاملتكم بصفة غير لائقة أو أن طلبكم لم يتم التكفل به كما ينبغي، يمكنكم تقديم طعن لدى المسؤول المباشر من أجل الاحتجاج على مثل هذه التصرفات.

■ **حقكم في سرية المعلومات المقدمة من طرفكم:**

عندما نتلقى معلومات تخصكم في إطار ممارسة مهامنا، فإننا:

- نلتزم بعدم إفشاء المعلومات الخاصة بكم للغير غير المؤهلين مثل كشف وضعيتكم الجبائية أو إبلاغهم رقم حسابكم البنكي؛

- نضمن لكم أنه لا يسمح بالإطلاع على المعلومات أو الملفات المعلوماتية اللازمة لتطبيق القانون الجبائي، إلا لأعاوننا المؤهلين قانوناً، فقط؛

- ما عدا الاستثناءات المنصوص عليها قانوناً، يلزم أعوان الضرائب بالحفاظ على سرية المعلومات، أيا كانت طبيعتها وهذا تحت طائلة التعرض لعقوبات تأديبية ولمتابعات قضائية.

■ **حقكم في إحترام حياتكم الخاصة:**

نلتزم بأن لا تتدخل الإدارة الجبائية في حياتكم الخاصة، وعليه

فإننا:

- لا نطلب منكم إلا المعلومات الضرورية لتحديد المبلغ الموافق للضرائب والرسوم المستحقة.
- لا نجرى تفتيشا لإقامتكم أو لمحللاتكم التجارية إلا بطريقة مؤطرة وبموافقتكم أو بمقتضى أمر قضائي بالتفتيش.

■ حَقْكم في تقديم الطعون:

لكم الحق في تقديم:

- شكوى نزاعية تتعلق بتصحيح الأخطاء المرتكبة أو الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي؛
- الطعن لدى لجان الطعن (لجنة على مستوى الدائرة واللجنة الولائية واللجنة المركزية للطعن)؛
- الطعن القضائي لدى المحكمة الإدارية؛
- طعن ولائي يلتمس بمقتضاه من الإدارة الجبائية مراجعة أو تخفيض الضريبة المفروضة والعقوبات المؤسسة قانونا؛
- طلب رزنامة دفع ديونكم الجبائية.

مكلف بالضريبة متعاون:
" تعاونكم يسهل عملية الرقابة "

تعتبرون متعاونين مع أعوان الإدارة الجبائية، عندما:

▪ تعترفون بقانونية الرقابة:

يجب عليكم قبول إجراءات الرقابة كنتيجة حتمية للنظام التصريحي، تضمن المساواة أمام الضريبة.

لذلك، فعوض الاعتراض على إجراءات الإدارة، ينبغي عليكم تسهيل عمل موظفي الضرائب في إطار القانون مع تمتعكم بحقوقكم التي يجب إطلاعكم عليها مسبقا من خلال تسليمكم ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق.

▪ تتصرفون بمسؤولية مع المحقق:

يعتبر تواجد المحقق في محلاتكم قانونياً. فهو يمارس مهمته في إطار محدد بدقة من طرف القانون. يجب عليكم استقباله بلباقة وأن توفروا له أحسن ظروف العمل.

▪ تساهمون في السير الحسن لعمليات التحقيق:

قصد المساهمة في السير الحسن لعمليات التحقيق، ينبغي عليكم:

- أن توضحوا للمحقق الطريقة التي اعتمدتوها في تنظيم المحاسبة والتسيير؛
- إبلاغ المحقق، في أقرب وقت ممكن، بكل توضيح، أو كل معلومة من شأنها تقديم إيضاحات وتجنبه تحقيقات لا طائل منها؛
- تقديم، للمحقق، وضمن الأجال المحددة مجمل الوثائق والمستندات التي تطلبها الإدارة الجبائية. كما يجب عليكم أن تضعوا تحت تصرفه الدفاتر والوثائق المحاسبية والدعائم المعلوماتية الضرورية لإجراء الرقابة الجبائية، وإذا أمكن ذلك تسهيل إطلاع على هذه الوثائق؛
- تمكين الموظفين من الدخول الى الإقامات والمحلات المهنية المسموح به قانونا، وهذا ضمن ما ينص عليه القانون؛
- عندما يتم تمثيلك من طرف مستشار جبائي، فإنه يحق لكم مقابلة المحقق الذي يحيطكم علما بمدى تقدم عمليات التحقيق.

■ تتحملون مسؤولياتكم:

- عليكم بمسك والاحتفاظ بالدفاتر والوثائق المحاسبية والدعائم المعلوماتية المنصوص عليها في القانون، ضمن الأجال القانونية؛
- ضعوا الدفاتر والوثائق المحاسبية والدعائم المعلوماتية الضرورية للرقابة الجبائية، تحت تصرف الإدارة الجبائية؛
- ينبغي عليكم تقبل العقوبات القانونية في حالة عدم احترامكم التزاماتكم الجبائية.

إدارة منصفة: "معالجة منصفة ونزيهة وحيادية مضمونة لكم"

▪ النزاهة في تطبيق النصوص الجبائية:

يتعين علينا :

- أن نكون موضوعيين في معالجة ملفكم الجبائي من خلال تطبيق موحد للتشريع الجبائي؛
- دراسة ملفكم طبقا للتشريع والتنظيم الجبائيين من طرف أعوان مؤهلين وذوي كفاءة؛
- تطبيق الامتيازات الجبائية الممنوحة لكم، وكذا الحسومات والتخفيضات والإعفاءات التي من حقم الاستفادة منها؛
- الأخذ في الحسبان الصعوبات والخصوصيات المتعلقة بنشاطكم بنزاهة وواقعية وانسجام.

▪ شفافية إجراءات المراقبة:

نضمن لكم الاحترام الصارم للضمانات الممنوحة لكم في مجال المراقبة.

يتوجب علينا :

عندما يتعلق الأمر بمراقبة المستندات:

- ارسالكم طلبات التوضيح والتبريرات كتابيا؛
- سماعكم عندما يتبين لنا أن سماعكم ضروري أو عندما نطلب منكم تقديم توضيحات شفوية؛
- تبيان صريح للنقاط التي نرى من الضروري طلب توضيحات أو تبريرات بشأنها؛
- إرسالكم في حالة تصحيح تصريحاتكم، اقتراحا بالتصحيح. كما ندعوكم في نفس الوقت إلى إخطارنا بموافقتم أو بملاحظاتكم في الآجال المحددة قانونا.

عندما يتعلق الأمر بالمراقبة في عين المكان:

- منحكم أجل للتضير، من أجل السماح لكم بجمع العناصر المتعلقة بمحاسبتم؛
- وضع تحت تصرفكم ميثاق المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، والذي يتضمن حقوقكم والتزاماتكم عند إجراء عملية التحقيق؛
- إحاطتكم علما بحقكم في الاستعانة بمستشار تختارونه؛
- إعلامكم أولا بموضوع إعادة التقويم وأسبابه وكذا مواد قانون الضرائب المطبقة عند إجراء عملية إعادة التقويم؛
- احترام الآجال القانونية فيما يتعلق بطلب المعلومة قصد تمكينكم من الإجابة؛
- إعلامكم بالآثار الجبائية المترتبة عن تصرفاتكم وقراراتكم الجبائية.

كما يمنح لكم أيضا:

- الحق في طلب توضيحات تتعلق بملفكم الجبائي؛
- الحق في الرد ضمن الأجال القانونية من أجل تقديم ملاحظاتكم أو موافقتكم على الإشعار الأولي لإعادة التقويم؛
- الحق في استلام، مسبقا، إشعار أولي يوضح موضوع وفترة ونوعية المراقبة في حالة إجراء تحقيق في محاسبتكم في عين المكان.

مكلف بالضريبة نزيه: "علاقتنا مبنية على النزاهة والصدق"

باعتباركم عنصرا جبائيا، يتوجب عليكم الحرص على تقديم تصريحات صحيحة ودقيقة وكاملة، دون إخفاء معلومة أو القيام بأعمال الغش.

▪ اكتبوا تصريحات صحيحة وكاملة :

- قدموا معلومات كاملة ودقيقة ضمن الأشكال والأجال المحددة قانونا. كل ما تصرحون به يمكن أن يكون محل تحقيق؛
- أفيدوا الإدارة الجبائية بكل المعلومات اللازمة لحساب الضريبة، مع تبيان بوضوح وبتقديم دقيق للعناصر اللازمة لفرض الضريبة؛
- أجيئوا بنزاهة وبكيفية صحيحة وكاملة على طلبات المعلومات الواردة من الإدارة، في أقرب وقت ممكن؛
- عليكم التصريح بالأخطاء التي تكتشفونها عند فرض الضريبة.

▪ قدموا وضعيتكم الحقيقية:

يجب أن تكون كل تصريحاتكم مطابقة للواقع. لهذا الغرض:

- أطلبوا، فقط، التخفيضات والاسترجاعات والقروض الضريبية المتعلقة بالمبالغ التي لكم الحق في استرجاعها؛
- اشرحوا بدقة، وفي كل الظروف كل الوقائع والأعمال التي لها تأثير على وضعيتكم الجبائية؛
- اشرحوا كل الوقائع بنزاهة حتى يمكننا الأخذ بعين الاعتبار الصعوبات التي تعترضكم إذا ما بدا لكم تقديم طعن ولائي؛
- قدموا كل العناصر التي تضمن دراسة جيدة لحالتكم، وهذا دون اللجوء إلى إغفال أو تغيير للوقائع.

ملحق رقم 02 :

نسخة عن مطبوعة التصريح بالوجود

تصريح بالوجود

يكتتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى :

مديرية الضرائب

(1) } - الضريبة على أرباح الشركات
- الضريبة على الدخل الإجمالي

لولاية

سلسلة G. رقم 8 (2010) المطبوعة الرسمية الجزائر

الإسم واللقب أو التسمية :	.....
اسم الشهرة التجاري :	.....
عنوان المقر الإجتماعي :	.....
رقم السجل التجاري :	..... ح.ج. البريدي أو البنكي :
رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد :	..... الهاتف :
رت. الاحصائي :	رت. الجبائي :
عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) :	.....
صفة المصرح :	مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1) :
تاريخ بدء النشاط :	.....

الشكل القانوني للشركة

(ضع علامة في الخانة المناسبة)

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> مؤسسة فردية. | <input type="checkbox"/> شركة تعاونية. |
| <input type="checkbox"/> شركة فعلية. | <input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية (شركة). |
| <input type="checkbox"/> شركة التضامن. | <input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية. |
| <input type="checkbox"/> شركة مدنية مهنية. | <input type="checkbox"/> شركة ذات الإقتصاد المختلط. |
| <input type="checkbox"/> جمعية بالمشاركة. | <input type="checkbox"/> وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية). |
| <input type="checkbox"/> شركة ذات مسؤولية محدودة. | <input type="checkbox"/> أخرى : |
| <input type="checkbox"/> شركة المساهمة. | |
| <input type="checkbox"/> شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني : | |

طبيعة النشاط الرئيسي :	.....
نشاطات ثانوية أخرى :	.....
عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى :	.....
.....
.....
.....
مكان مسك المحاسبة :	.....
إسم وعنوان المحاسب :	.....

(1) اشطب العلامات غير الملائمة

(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الاصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات.

يشهد بصحته من طرف المصرح الممضي أسفله الذي يعترف بإطلاقه على التزاماته الجبائية.

ب في

الإمضاء

يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى
المالية لتاريخ بدء النشاط، لدى مفتشية الضرائب
المؤهلة.

ملحق رقم 03 :

نسخة عن مطبوعة التصريح السري

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 مديرية الضرائب العامة
 DIRECTION DES IMPOTS DE LA
 WILAYA DE :
 مديرية الضرائب العامة لـ

الشهر 200
 الفصل 200
 MOIS DE
 TRIMESTRE 200.....

للشخص اجبارياً
 A RAPPELER
 OBLIGATOIREMENT

DE :
 RECETTE DES IMPOTS
 بلدية :
 COMMUNE DE :
 N. I. S.

ARTICLE D'IMPOSITION
 F. J.

الضرائب والرسوم المحصلة فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر
 تصريح بفتح مقام حافظة إشارات بالسيد
**IMPOTS ET TAXES PERÇUS AU COMPTANT
 OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE**
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT

M
 (Nom et Prénom - raison sociale)
 Activité/Profession
 Adresse
 السيد (ة)
 الإقليم-البلدية
 النشاط أو المهنة
 لمقران

ATTENTION
 من التصريح يجب أن يقدم الى مكتب
 الضرائب خلال المدة من الأول من
 الشهر
 La présente déclaration doit être
 déposée à la recette des Impôts
 dans les VINGT PREMIERS
JOURS DU MOIS.

1	Nature des Impôts طبيعة الضرائب	Code الرمز	العمليات الخاضعة للضريبة Opérations imposables	رقم الأجر Chiffre defaïres brut	Chiffre d'affaires imposable Revenues professionnelles imposables	الضريبة Taux	البلغ المبلغ - (د.ج) Montant à payer (en D.A.)
1	الرسوم على النشاط المهني TAP	C 1 A 11	أشياء benefiting d'une réfaction de 50 %			2 %	
		C 1 A 12	أشياء benefiting d'une réfaction de 30 %				
		C 1 A 13	أشياء sans réfaction				
		C 1 A 14	أشياء exonérées				
		C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales)				
Préciser autres taux de réfaction le cas échéant							
TOTAL							

2	المدفوعات المهنية الضريبة على أرباح الشركات AP/IBS	Code الرمز	Acomptes et Solde I.B.S.		Determination des acomptes et du solde de liquidation	البلغ المبلغ - (د.ج) Montant à payer (en D.A.)
			..... Acompte Provisionnel	..... Solde de liquidation		
2	E 1 M 10	E 1 M 10				
			TOTAL			

3	المدفوعات المهنية VF	Code الرمز	Catégories de revenus soumis au versement forfaitaire		Revenus nets imposables	Taux	البلغ المبلغ - (د.ج) Montant à payer (en D.A.)
			..... Traitements, salaires, émoluments, primes, indemnités, rémunérations diverses	.....		
3	C 1 C 10	C 1 C 10					
			TOTAL				

4	القطاعات من المصدر IRG/Salaires أخرى على الدخل الاجمالي الأجر Autres Retenues à la source I.R.G. القطاعات من المصدر الضريبة على أرباح الشركات Retenues à la source I.B.S.	Code الرمز	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source I.R.G. ou I.B.S.		Revenus nets imposables	Taux	البلغ المبلغ - (د.ج) Montant à payer (en D.A.)
			..... IRG/Traitements salariaux, pensions et ventes viagères	..... IRG/Revenus des Créances, dépôts et Cautionnements (Titres nominatifs)			
4	E 1 L 20	E 1 L 20					
			IRG/Revenus des Créances, dépôts et Cautionnements (Titres nominatifs)			10.0 %	
			IRG/Bénéfices distribués par les Sociétés de Capitaux et Libérateur			15.0 %	
			IRG/Revenus des bons de caisse anonymes			30.0 %	
			IRG/Revenus des Entreprises Etrangères non Installées en Algérie (Pres. de Services) (1)			24.0 %	
TOTAL							

(1) Joncture relevé détaillé des retenues à la Source par Entreprises

حق الطابع		عمليات إيجابية		المبالغ الخاصة بالعمولة		Chiffre d'Affaires Imposable		Taux		Montant à payer (en D.A.)	
E 2 E 00											
5		TOTAL		TOTAL		TOTAL				5	

IMPOT ET TAXES NON REPRIS CI-DESSUS		عمليات إيجابية		المبالغ الخاصة بالعمولة		Chiffre d'Affaires Imposable		Taux		Montant à payer (en D.A.)	
6		TOTAL		TOTAL		TOTAL				6	

RECAPITULATION (EN DA)		إطار خاص للمكلف والعمولة		إطار خاص لخدمة الضرائب		إطار خاص لخدمة الضرائب	
1 - TAP	C/500026/A	تأخير بـ (د. ج.)		Cadre réservé à la recette des impôts		Cadre réservé à l'inspection des impôts	
2 - AP/BS	C/201001/M1	يتمد بصحة وصول عموري هذا التصريح وتطابقه مع الوثائق المحاسبية		Cadre réservé à la présente déclaration enregistrée sous le numéro :		Déclaration enregistrée le : تاريخ تسجيل يوم :	
3 - VF	C/500026/C	Certifié sincère et vérifiable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables.		Payée - par chèque bancaire N° du : tiré sur l'Agence : - par Chèque Postal N° du - en numéraire :		Observations éventuelles :	
4/1 - IRG/Salaires	C/201001/100	A le CACHET. SIGNATURE		Prise en recette par quittance N° de ce jour.			
4/2 - IRG/autres Ret. Source	C/201001/101/A/B/C			A le CACHET. SIGNATURE			
4/3 - IBS/Retenues à la source	C/201001/M2 et 3						
- TIC	C/201003/303/A/B						
5 - Droit de timbre	C/201002/201						
6 -	C/						
7 - TVA	C/201003/300/A/B/C						
MONTANT TOTAL A PAYER							

الرسم على القيمة المضافة TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

يجب تسجيل رقم الأعمال والمداخيل بالدينار
والعدد الأخير يُراجع إلى الصفر
(مثال : 325.626 = 325.620 - 60)

أ - رقم الأعمال الخاضع للضريبة
A/ Chiffres d'affaires Imposables

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits
en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro
exemple : 325.626 D.A. = → 325.620 D.A.)

الرمز Code	العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة Opérations assujetties à la TVA	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'Affaires Total	رقم الأعمال المسموح Chiffre d'Affaires Exonéré	البيغ الدلوع - (د.ع.) Montant des Droits (en D.A.)	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'Affaires Imposable	Teux
E 3 B 11	Biens produits dérivés visés par l'article 23 du C/TCA					7 %
E 3 B 12	Prestations de Services visées par l'article 23 du C/TCA					"
E 3 B 13	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C/TCA					"
E 3 B 14	Actes médicaux					"
E 3 B 15	Commissionnaires et Courtiers					"
E 3 B 16	Fourniture d'énergie					"
E 3 B 21	Production : biens, produits, denrées visées par l'article 21 du C/TCA					17 %
E 3 B 22	Revente en l'état : biens, produits, denrées visées par l'article 21 du C/TCA					"
E 3 B 23	Travaux Immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7 %					"
E 3 B 24	Professions Libérales					"
E 3 B 25	Opérations de Barques et d'Assurances					"
E 3 B 26	Préstations de Téléphone et de téléx					"
E 3 B 28	Autres Prestations de Services					"
E 3 B 31	Débit de Boissons					"
E 3 B 32	Production : biens, produits, denrées visés à l'article 21 du C/TCA					"
E 3 B 33	Revente en l'état : biens, produits, denrées visés à l'article 21 du C/TCA					"
E 3 B 34	Tabac et allumettes					"
E 3 B 35	Spectacles, jeux, divertissements autres que ceux de l'article 21 C/TCA					"
E 3 B 36	Autres Prestations de Services visées à l'article 21 du C/TCA					"
E 3 B 37	Consommations sur Place					"
المجموع العام لأرقام الأعمال TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES						

B/ Déductions à Opérer

الرمز Code	طبيعة الخصومات NATURE DES DEDUCTIONS	مبلغ الخصومات MONTANT
E 3 B 91	Précompte antérieur (mois précédent)	
E 3 B 92	T.V.A. sur achats de biens, matières et services (art. 29 C/ T.C.A.)	
E 3 B 93	T. V. A sur achats de biens amortissables (art. 38 C/ T.C.A.)	
E 3 B 94	Régularisation du prorata (déduction complémentaire) (art. 40 C/ T.C.A.)	
E 3 B 95	T.V.A. à récupérer sur factures annulées ou impayées (art. 18 C/ T.C.A.)	
E 3 B 96	Autres déductions (littification de précompte, etc.)	
مجموع الخصومات الجارة Total des déductions à opérer (B)		

C/ TVA à Payer

C	- Total des droits dus	
E 3 B 97	Régularisation du prorata (art. 40 C/ T.C.A.) (+) (déduction excédentaire)	
E 3 B 98	- Reversement de la déduction (art. 37 C/ T.C.A.) (+)	
مجموع المستحقات TOTAL A RAPELER (C)		
B	- Total des déductions à opérer (B) (-)	
E 3 B 00	TVA à payer au titre du mois (C - B) (A reporter dans le cadre " Récapitulation " ligne 10)	
E 3 B 99	Précompte à reporter sur le mois suivant (B - C)	

ملحق رقم 04 :

نسخة عن مطبوعة التصريح السنوي

رقم التعريف الإحصائي:

أذكر في الخانة المقابلة حرف ورقم مادة

إخضاعك للضريبة المدد بعنوان السنة

التصرمة.

مفتشية الضرائب

تصريح بالأرباح غير التجارية

الضريبة على الدخل الإجمالي
(نظام التصريح المراقب)

الرسم على النشاط المهني

(المهن غير التجارية)

سنة:

(نتائج السنة المالية:

ختم التاريخ

للمفتش

تصريح يقدم قبل 1 أبريل إلى مفتش مكان ممارسة

المهنة أو مكان المؤسسة

الرئيسية.

ينبغي تحليص المظروف

إذا أرسل عن طريق البريد

معلومات متعلقة بالصرح

اسم ولقب المصريح أو تسمية وشكل الشركة:

أربع الميلاد:

رقم الهاتف:

رقم الحساب الجاري البريدي أو البنكي

طبيعة المهنة:

مكان ممارسة المهنة أو مكان المؤسسة الرئيسية في الجزائر:

إلى 1 جانفي

إلى 1 جانفي

(في حالة تغيير العنوان خلال السنة)

مكان مختلف المؤسسات (في حالة تعددية المؤسسة):

الاسم واللقب والعنوان والرقم الجبائي للمحاسب:

مكان إقامة المصريح:

إلى 1 جانفي

إلى 1 جانفي

(في حالة تغيير العنوان خلال السنة)

بالنسبة لشركات الأشخاص والشبهة بها يملأ الإطار التالي

اسماء وألقاب الشركاء

حصة

الأرباح %

رقم التعريف الإحصائي

العناوين

.....
.....
.....

معلومات متنوعة

خدمات مؤمنة بصفة منتظمة ومكافأة بأجور:

بيير المستخدم

طبيعة الخدمات

قيمة الأجور

.....
.....

القيمة الخام للأجور:

عدد الأجراء:

DIRECTION DES IMPOTS DE LA
WILAYA

Numéro D'identification Statistique

Inspection des Impôts

Indiquer ci-contre la lettre et le numéro
d'article de votre imposition établie au
titre de l'année précédente.

DECLARATION DES BENEFICES NON COMMERCIAUX

IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL
(Régime de la Déclaration Contrôlée)

Timbre à Date
de l'Inspecteur

TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE
(Professions non Commerciales)

Déclaration à faire parvenir
avant le 1er Avril à l'Inspecteur
du lieu d'exercice de la
profession ou du principal
établissement.
Le pli doit être affranchi s'il est
adressé par poste

ANNEE
(Résultats de l'Exercice)

RENSEIGNEMENTS RELATIFS AU DECLARANT

Nom et prénoms du déclarant ou dénomination et forme de la Société :

Date de naissance : N° de téléphone : N° C.C.P. ou Bancaire :

Nature de la profession :

Lieu de l'exercice de la profession ou du principal établissement en Algérie :

- au 1er Janvier
- au 1er Janvier

(en cas de changement d'adresse en cours d'année)

Lieu des différents établissements (en cas de pluralité d'établissements):
.....
.....
.....

Nom, Prénoms, Adresse et matricule fiscal du comptable :

Lieu du domicile du déclarant :

- au 1er Janvier
- au 1er Janvier

(en cas de changement d'adresse en cours d'année)

Pour les sociétés de personnes et assimilées, remplir le cadre suivant :

Nom et prénoms des associés	part de bénéfices (%)	Adresses	Numéro D'identification Statistique
.....	<input type="text"/>
.....	<input type="text"/>
.....	<input type="text"/>
.....	<input type="text"/>

RENSEIGNEMENTS DIVERS :

SERVICES ASSURES de façon régulière et rémunérés par des salaires :

Désignation de l'employeur	Nature des services	Montant des salaires
.....
.....

PERSONNEL SALARIE Nombre de salariés : Montant brut des salaires :

III :- عناصر الإخصاء للضريبة

د.ج	ستم،	أ. أيرادات:	01
		قيمة مجموع الإيرادات الخام المهنية بها في ذلك	
		تعويضات المصاريف	
		للطرح.	
	A.A		
		2 - التسيقات المدفوعة لحساب الزبائن	02
	A.B		
		3 - الأتعاب المتنازل عنها	03
		4 - القيمة الصافية للإيرادات	04
		5 - المتوجات المالية	05
		6 - كسب متنوع	06
		مجموع (السطر 4 إلى 6)	07
		ب النفقات المهنية:	
	B.A	8 - المشروبات	08
	B.B	9 - الأدوات الصغيرة	09
		10 - أدوات المكتب	10
		11 - الإيجار والتكاليف الإيجارية	11
		12 - كراء العتاد والأثاث	12
		13 - الصيانة والتصلب	13
		14 - التدفئة، الماء، الغاز، الكهرباء	14
		15 - أتعاب لا تشكل تنازلات	15
		16 - مصاريف السيارة	16
		17 - مصاريف تنقل أخرى	17
		18 - مصاريف الاستقبال والتمثيل والمؤتمرات	18
		19 - مصاريف العقود والمنازعات	19
		مصاريف المستخدمين:	
		20 - الأجر الصافية والإمتيازات العينية	20
		21 - الأعباء الإجتماعية على الأجر، حصص أرباب العمل والعمال.	21
		22 - الأعباء الإجتماعية الشخصية	22
		الضرائب والرسوم:	
		23 - الرسم المهني	23
		24 - الدفع الجزائي	24
		25 - الرسم العقاري	25
		26 - المصاريف المالية	26
		27 - منح التأمين	27
		28 - الإشتراكات النقابية والمهنية	28
		29 - الأعباء الإثنائية	29
		المجموع (السطر 8 إلى 29)	30
		ج - تحديد النتيجة:	
	C.A	31 - الفائض (السطر 7 - السطر 30)	31
	C.B	32 - على المدى القصير	32
		33 - فوائض القيمة على المدى الطويل	33
		34 - الكسب الصافي في رأس المال من التنازل والحقوق الإجتماعية	34
		35 - متنوعات يعاد إدمانها	35
		36 - أرباح الشركة	36
		37 - المجموع (السطر 31 إلى 36)	37
		38 - نقص (السطر 31 - السطر 07)	38
		39 - مصاريف إعدادية	39
		40 - تخصيصات للإستهلاك	40
		41 - متنوعات للطرح	41
		42 - عجر	42
		43 - المجموع (السطر 38 إلى 42)	43
		(*) الربح (السطر 37 - 43)	
		(*) العجر (السطر 43 - 37)	
		(*) يصرح به للضريبة على الدخل الإجمالي (ض. د. إ. د.)	

ب: في الإمضاء



ELEMENTS D'IMPOSITION

	A - RECETTES		DA	CT
01	Montant total des recettes brutes professionnelles y compris les remboursements de frais.....	AA		
	A déduire :			
02	- Débours payés pour le compte des clients.....	AB		
03	- Honoraires rétrocedés	AC		
04	Montant net des recettes	AD		
05	Produits financiers	AE		
06	Gains divers	AF		
07	TOTAL (Ligne 4 à6)	AG		
	B - DEPENSES PROFESSIONNELLES			
08	Achats	BA		
09	Petit outillage	BB		
10	Fournitures de bureau	BC		
11	Loyers et charges locatives.....	BD		
12	Location de materiel et de mobilier	BE		
13	Entretien et réparations	BF		
14	Chauffage, eau, gaz, électricité	BG		
15	Honoraires ne constituant pas des rétrocessions	BH		
16	frais de voiture automobile	BJ		
17	Autres frais de déplacement	BK		
18	Frais de reception, de représentation et de congrès	BL		
19	Frais d'actes et de contentieux	BM		
	Frais de personnel :			
20	- Salaires nets et avantages en nature	BN		
21	- Charges sociales sur salaires parts patronales et ouvrières.....	BP		
22	Charges sociales personnelles	BR		
	Impôts et taxes :			
23	- taxe professionnelle	BS		
24	- Versement forfaitaire	BT		
25	- taxe fonciere	BU		
26	Frais financiers.....	BV		
27	Primes d'assurance	BW		
28	Cotisations syndicales et professionnelles	BX		
29	Charges exceptionnelles	BY		
30	Total (ligne 8 à 29)	BZ		
	C - DETERMINATION DU RESULTAT			
31	EXCEDENT (ligne 7 - ligne 30)			
32	A court terme	CA		
33	Plus - values à long terme	CB		
34	Gain net en capital sur cession et droits sociaux	CC		
35	Total (ligne 31 à 36)	CD		
		CE		
36	Insuffisance (ligne 31 - ligne 07)			
37	Total (ligne 31 à 36)	CF		
38	Insuffisance (ligne 31 - ligne 07)	CG		
39	Frais préliminaires	CH		
40	dotations aux amortissements	CJ		
41	Divers à déduire	CK		
42	Deficit	CL		
43	Total (ligne 38 à 42)	CM		
		CN		
	(*) Bénéfice (ligne 37 - 43) :	CO		
	(*) Déficit (ligne 43 - 37) :	CP		
	(*) A déclarer à l'impôt sur le revenu global (I.R.G.) A..... le			
	Signature,			

ملحق رقم 05 :

قرارات صادرة عن مجلس الدولة

الغرفة : الأولى

رقم القرار : 207171

تاريخ الجلسة : 2001/04/09.

قضية : مديرية الضرائب لولاية القضاء مستغانم

ضد /

المؤسسة الوطنية للتموين بالمواد الغذائية.

ضرائب:

المادة 397 من قانون الضرائب المباشرة

✦ إسترجاع أشياء محجوز عليها

✦ الطعن المسبق قبول الدعوى

✦ لا يحق المطالبة برفع اليد على مباشرة إلا إذا كانت الدعوى مسبقة

برفع اطلب إلى المدير الولائي وفصل فيه

خلال الشهر إبتداء من يوم إيداع

وعليه:

في الشكل : حيث أن الاستئناف مقبول شكلا

في الموضوع : حيث بالفعل بالرجوع إلى دراسة الملف وخاصة بعد الإطلاع على المادة 397 من القانون المباشر التي تنص على أنه في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة كما هو الشأن في قضية الحال لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبقة برفع طلب إلى المدير الولائي وفصل فيه خلال شهر إبتداء من يوم إيداع الطلب وما دام أن

المستأنف لم يقيم بالإجراء المطلوب للمادة 397 من قانون الضرائب المباشر يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا.

لهذه الأسباب

يقضي مجلس الدولة : فصلا في القضايا المتعلقة بالاستئناف حضوريا علنيا.

في الشكل : قبول الاستئناف

في الموضوع : بإلغاء القرار المستأنف وبعد التصدي والفصل من جديد بعدم قبول الدعوى الأصلية شكلا.

وجعل المصاريف على المستأنف.

بدا صدر القرار ووقع التصريح به في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ التاسع من شهر أفريل من سنة ألفين وواحد من قبل مجلس الدولة بمجلس الدولة الغرفة الأولى المتشكلة من السادة:

الرئيس

المستشار المقرر

رئيسة قسم

المستشار

المستشار

بحضور السيد بوصوف موسى / مساعد محافظ الدولة وبمساعدة السيد بوبترة وليد الضبط.

أمين الضبط

مستشار المقرر

الرئيس

مجلس الدولة

الغرفة : الثانية

ملف رقم : 6509

الجلسة : 2003/03/25.

✦ الشكوى الضريبية

✦ التظلم المسبق

المواد 169-169 مكرر من قانون

الإجراءات المدنية و337-344 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المادة 168 من قانون الإجراءات المدنية

التظلم المسبق في مادة الضرائب (الشكوى الضريبية) إجراء جوهري من النظام العام .

رفع الدعوى مباشرة دون استيفاء هذا الإجراء يؤدي إلى عدم قبول الدعوى

شكلا .

وعليه :

في الشكل : حيث أنه بالرجوع إلى الملف يظهر أن تبليغ القرار المستأنف فيه للمستأنفة تم في 2000/07/30 وأن الاستئناف سجل بتاريخ 2000/08/26 أي خلال الأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية كما جاء مستوفيا للأشكال القانونية لذا يتعين التصريح بقبوله شكلا .

في الموضوع : حيث أن المستأنف نازع في القرار المستأنف فيه مثيرا دافعين أحدهما شكلي والثاني يخص الموضوع .

وحيث أنه فيما يخص الدفع الشكلي فإن الشكلي فإن المستأنف يطالب بقبول دعواه شكلا لكون أن إجراء التظلم المسبق الذي شكل تسبب القرار المطعون فيه، إجراء غير ملزم بل أنه ألغى بموجب قانون 90/23 المؤرخ في 18/08/1990 المتضمن تعديل قانون الإجراءات المدنية.

وحيث أن الرجوع إلى القانون المذكور في المادتين 169 و169 مكرر، فإنه يجوز فعلا رفع الدعوى الإدارية مباشرة أمام الجهات القضائية الإدارية الابتدائية التابعة للمجالس القضائية دون حاجة إلى تظلم مسبق.

ولكن حيث أن المادة 168 من نفس القانون تنص صراحة أن المنازعات الخاصة ومن بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة.

وحيث أن التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام طبقا للمادتين 334 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وحيث أن رفع المدعى المستأنف دعواه خرقا لهذه الإجراءات يتعين معه القضاء بعدم الدعوى شكلا.

وحيث أن قضاة الدرجة الأولى أصابوا عند عدم قبولهم الدعوى شكلا لذا يتعين تأييدهم في قرارهم المستأنف فيه المطابق للقانون.

وحيث أن الدفع الخاص بالموضوع والمتعلق بعدم رد قضاة الدرجة الأولى على طلب تعيين خبير يصبح بدون جدوى ذلك لأن مناقشة الأوجه المتعلقة بالموضوع تأتي في مرحلة لاحقة لقبول الدعوى شكلا وهي غير جائزة في قضية الحال التي لم تقبل شكلا.

وحيث أن خسر الدعوى يلزم بالمصاريف القضائية.

لهذه الأسباب

يقضي مجلس الدولة:

في الشكل: قبول الاستئناف شكلاً

في الموضوع: المصادقة على القرار الصادر في 24/06/2000 المستأنف فيه.

إبقاء المصاريف القضائية على عاتق المستأنفة

بذا صدر القرار ووقع التصريح به في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ الخامس والعشرين من شهر فيفري من سنة ألفين وثلاثة من قبل مجلس الدولة الغرفة الثانية المشكلة من السادة:

الرئيس

مستشار الدولة المقررة

رئيسة قسم

رئيس قسم

رئيس قسم

مستشار الدولة

مستشار الدولة

مستشار الدولة

بحضور السيد / مساعد محافظ الدولة وبمساعدة السيدة/ نجار زهية أمينة الضبط.

أمين الضبط

مستشار الدولة المقررة

الرئيس

الفهرس.

مقدمة

- 01ص.....
- الباب التمهيدي :اطراف العلاقة الضريبية و علاقتها القانونية.....ص16.
- الفصل الاول: اطراف العلاقة الضريبية.....ص18.
- المبحث الاول:الاشخاص الخاضعين للضريبة.....ص18.
- المطلب الاول:المكلفين بالضريبة..... ص 19.
- الفرع الاول :مفهوم المكلف بالضريبة.....ص19.
- الفرع الثاني:وسائل معيشة المكلفين بالضريبة.....ص22.
- أ:مكان معيشة المكلف بالضريبة.....ص22.
- ب:وسائل معيشة المكلفين بالضريبة.....ص25.
- المطلب الثاني:انواع الاشخاص المكلفين بالضريبة.....ص27.
- الفرع الاول:الاشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة.....ص27.
- الفرع الثاني:الاشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة.....ص36.
- المبحث الثاني:الادارة الضريبية و سلطاتها.....ص41.
- المطلب الاول:الادارة الضريبية و هيكلها.....ص41.
- الفرع الاول:مفهوم الادارة الضريبية و تطورها.....ص41.
- اولا :الادارة الضريبية من الاستقلال الى سنة2000..ص43.
- ثانيا: الادارة الضريبية في فترة 2001الى2006....ص45.
- الفرع الثاني:هيكل الادارة الضريبية و تنظيمها.....ص50.

- اولا :التنظيم المركزي لادارة الضرائب.....ص51.
- 01.المديرية العامة للضرائب.....ص51.
- 02.المصالح الخارجية لادارة الضرائب.....ص52.
- ثانيا:القطاعات الخارجية.....ص60.
- 01.الادارات ذات الاختصاص الوطني.....ص60.
- 02.ادارات ذات اختصاص اقليمي.....ص60.
- 03 .ادارات ذات اختصاص المقاطعي.....ص60.
- 04.القطاعات المحلية.....ص61.
- المطلب الثاني:سلطات الادارة الضريبية اتجاه المكلف بالضريبة..ص63.
- الفرع الاول: سلطات الفحص و الرقابةص63.
- اولا: الحق في الاطلاع.....ص64.
- ثانيا:حق المعاينة و الحجزو اجراء البحث.....ص65.
- ثالثا:الحق في الفحص و التدقيق.....ص66.
- الفرع الثاني:سلطات ضمان تحصيل الضريبةص68.
- اولا:الغلق المؤقت للمحل المهني.....ص68.
- ثانيا:طريقة الحجز.....ص69.
- ثالثا:الطريقة الجبرية او القمعية.....ص75.
- الفصل الثاني :العلاقة بين المكلف بالضريبة و الادارة الضريبيةص80.
- المبحث الاول:تكيف العلاقة بين المكلف بالضريبة و الادارة الضريبية
- و تطور هذه العلاقةص81.
- المطلب الاول:الطبيعة القانونية لعلاقة المكلف بالضريبة

- والادارة الضريبية.....ص81.
- الفرع الاول :العلاقة التعاقدية بين الطرفين.....ص82.
- 01-مفهوم العقد في المجال الضريبي.....ص82.
- 02-اتجاه الفقه لنظرية التعاقد.....ص83.
- 03-نقد نظرية التعاقد لطرفي العلاقة الضريبية.....ص83.
- الفرع الثاني:العلاقة التنظيمية بين المكلف بالضريبة
- و الادارة الضريبية.....ص84.
- المطلب الثاني:تطور العلاقة الضريبية بين المكلف بها و الادارة الضريبية.....ص86.
- الفرع الاول :تطور معاملة المكلف بالضريبة كعميل او كزبون لدى ادارة الضرائب.....ص86.
- الفرع الثاني :تطور الادارة الضريبية الى ادارة خدمات.....ص89.
- الفرع الثالث:تطور الادارة الضريبية الى ادارة خدمات حكومية الكترونية.....ص92.
- 01-تطور الادارة الضريبية باستخدام الاعمال الالكترونية.ص93.
- 02- تاثير الاعمال الالكترونية على الادارة الضريبية..ص101
- المبحث الثاني : نظرة المكلف بالضريبة الى ادارة الضرائب و الضرائب في حد ذاتها.....ص105.
- المطلب الاول: النواحي النفسية و الاجتماعية للمكلف بالضريبة اتجاه الضريبة و الادارة الضريبية و ماجهته لهاص105.

- الفرع الاول :النواحي النفسية و الاجتماعية للمكلف بالضريبة
اتجاه ادارة الضرائب.....ص106
- الفرع الثاني :مواجهة المكلف بالضريبة لادارة
لضرائب..ص108.
- المطلب الثاني :تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة و ادارة
الضرائب.....ص110.
- الفرع الاول :تحسين فعالية الادارة الضريبيةص111.
- الفرع الثاني:تحسين المعاملة في المنازعة الضريبية..ص121.
- أ:قبل الفحص الضريبي.....ص122.
- ب:اثناء الفحص الضريبي.....ص122.
- ج: بعد الفحص الضريبي.....ص122.
- الباب الاول :الضمانات المعتمدة بمناسبة التحقيق الجبائي.....ص127.
- الفصل الاول :ماهية التحقيق الجبائيص129.
- المبحث الاول :الرقابة في المحاسباتص132.
- المطلب الاول :المرحلة التحضيرية لمراقبة المحاسبةص133.
- الفرع الاول :البرمجة و التحضير لاجراء مراقبة
المحاسبة.....ص133
- الفرع الثاني :الانطلاق في عملية الرقابة الجبائيةص139.
- المطلب الثاني :مرحلة فحص المحاسبة بعين المكانص142.
- الفرع الاول:فحص المحاسبة من حيث الشكلص142.
- الفرع الثاني :فحص المحاسبة من حيث الموضوع.....ص150.

المبحث الثاني المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

ص159.....

المطلب الاول :المرحلة التحضيرية للمراقبة المعمقة لمجمل الوضعية

الجبائية الشاملةص161.

الفرع الاول :التحضير للمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية

الشاملة.....ص161

الفرع الثاني : مرحلة الاعمال التمهيديّة للرّقابة المعمقة في

مجمل الوضعية الجبائية الشاملةص163.

المطلب الثاني :مرحلة التحقيق الفعلي لمجمل الوضعية الجبائية

الشاملة.....ص164.

الفرع الاول :سير الاعمال في المراقبة لمجمل الوضعية

الجبائية

الشاملة.....ص165.

الفرع الثاني :انتهاء و تقييم المراقبة في مجمل الوضعية

الجبائية الشاملة.....ص172.

الفصل الثاني :الضمانات السابقة لاجراء التحقيق والمعتمة اثناء التحقيق....ص175.

المبحث الاول :الضمانات السابقة لاجراء التحقيقص176.

المطلب الاول :الشروط المتعلقة بعون الادارة المكلف

بالتحقيق.....ص176.

الفرع الاول:الاختصاص المادي او الشخصيص176.

الفرع الثاني :الاختصاص الزماني و المكاني.....ص180.

المطلب الثاني:الشروط المتعلقة بالاعلام.....ص 182.

الفرع الاول :شروط الاشعار بالتحقيق.....ص183.

- أ:الشروط المتعلقة بارسال الاشعار بالتحقيق.....ص184.
- ب: محتوى الاشعار بالتحقيق.....ص185.
- الفرع الثاني :الشروط المتعلقة بميثاق المكلف بالضريبة و المدة
القانونية لحق الرد.....ص188.
- أ:الشروط المتعلقة بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع
للرقابة.....ص188.
- ب:احترام الادارة الجبائية للمدة القانونية للتحضير....ص190.
- الفرع الثالث:حق المكلف بالضريبة في الاستعانة
بمستشار.....ص191.
- أ:موقف المشرع الجزائري من حق الاستعانة
بمستشار.....ص191.
- ب: تطبيق القاضي الادارة لضمانة الاستعانة
بمستشار.....ص193.
- المبحث الثاني :الضمانات المعتمدة اثناء التحقيق الجبائي
.....ص195.
- المطلب الاول :تحديد مدة التحقيق
الجبائي.....ص196.
- الفرع الاول :تحديد مدة التحقيق في
المحاسبات.....ص196.
- الفرع الثاني: تحديد مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية
الشاملة و الاستثناءات الواردة عليه.....ص199.
- اولا:تحديد مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة..ص199
- ثانيا:الاستثناءات الواردة على مدة التحقيقص200.

- المطلب الثاني:ضمانة الوجاهية في التحقيق الجبائي.....ص203.
- الفرع الاول :المصادر القانونية لمبدأ الوجاهية.....ص204.
- اولا:المصادر المكتوبةص204.
- ثانيا:المصادر غير المكتوبة.....ص 205.
- الفرع الثاني:ضرورة اجراء حوار وجاهي اثناء التحقيق.....ص207.
- الباب الثاني: الضمانات المعتمدة بمناسبة التصحيح الجبائي.....ص210.
- الفصل الاول:اجراء التصحيح الجبائي.....ص212.
- المبحث الاول :التصحيح الوجاهي.....ص213.
- المطلب الاول:مفهوم التصحيح الوجاهي و اجراءات سيره.....ص213.
- الفرع الاول:مفهوم التصحيح الوجاهي.....ص214.
- الفرع الثاني:سير اجراءات التصحيح الوجاهي..ص215.
- المطلب الثاني:اثار عدم مشروعية التصحيح الجبائي.....ص217.
- الفرع الاول :اذا مس الاشعار بالتصحيح عيب الشكل.....ص218
- الفرع الثاني:اذا ظهر العيب بعد ارسال الاشعار بالتصحيح.....ص219.
- المبحث الثاني:التصحيح التلقائي.....ص222.
- المطلب الاول :مفهوم التصحيح التلقائي و اجراءات سيره.....ص223.
- الفرع الاول :مفهوم التصحيح التلقائي.....ص 223.
- الفرع الثاني:اجراءات سير التصحيح التلقائي.....ص227.
- أ/ اجراءات التفريرم التلقائي.....ص227.

- ب/ التقييم التلقائي للضريبةص229.
- المطلب الثاني:العقوبات الجبائية و الجزائية المفروضة بعد التقييم التلقائي..ص231
- الفرع الاول :العقوبات الجبائية.....ص231.
- أ/ العقوبات الناتجة عن التأخر في تقديم التصريح السنوي....ص232.
- ب/ العقوبات الناتجة عن نقص في التصريح.....ص233.
- ج/ العقوبات الناتجة عن التأخر في تقديم التصريح بالوجود..ص234.
- الفرع الثاني:العقوبات الجزائية.....ص 235.
- أ/ عقوبة الحبس.....ص235.
- ب/ عقوبة الغرامة.....ص238.
- الفصل الثاني :نتائج التصحيح الجبائي.....ص241.
- المبحث الاول :الوجاهية في اجراءات التصحيح.....ص242.
- المطلب الاول:ضمانات تبليغ نتائج التصحيح الجبائي.....ص243.
- الفرع الاول:الشروط المتعلقة بالتبليغ بعد التصحيح الجبائي.ص244.
- أ/الشروط المتعلقة بشكل الاشعار بالتبليغص244.
- ب/ الشروط المتعلقة بمحتوى الاشعار.....ص245.
- الفرع الثاني:الاثار المترتبة عن التبليغ.....ص246.
- أولا/وقف التقادم المسقط.....ص246.
- ثانيا/منح المكلف بالضريبة اجلا للرد.....ص252.
- ثالثا/ تحديد قيمة الضريبةص253.
- المطلب الثاني:ضمانة حق الرد للمكلف بالضريبةص253.
- الفرع الاول :اشكال الرد.....ص254.

- أ/ حالة قبول التصحيحات من قبل المكلف بالضريبةص254.
- ب/ حالة تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاتهص256.
- الفرع الثاني: الاثار المترتبة عن الردص258.
- أولا/ الاثار المترتبة عن رد المكلف بالضريبة في حالة القبولص258.
- ثانيا/ الاثار المترتبة في حالة تقديم ملاحظاتهص259.
- المبحث الثاني:ضمانة عدم امكانية الادارة الجبائية من اعادة التحقيق
- (الطابع النهائي لاجراءات الرقابة الجبائية)ص270.
- المطلب الاول:ضمانة عدم اعادة التحقيق الجبائي و الاستثناءات الواردة عليهاص271.
- الفرع الاول:مجالات تطبيق ضمانة عدم اعادة التحقيق....ص272.
- أ/ مجال تطبيق ضمانة عدم اعادة التحقيق الجبائي من حيث الزمانص272.
- ب/مجال تطبيق ضمانة عدم اعادة التحقيق الجبائي من حيث الموضوع....ص274.
- الفرع الثاني :الاستثناءات الواردة على تطبيق الضمانة و الاثار المترتبة عليهاص276.
- اولا:الاستثناءات الواردة على ضمانة الطابع النهائي للتحقيق.....ص276.
- ثانيا:الاثار المترتبة على ضمانة منع اعادة التحقيق من طرف الادارة الجبائيةص278.
- المطلب الثاني:ضمانة عدم رجعية التفسيرات المعتمدة من قبل الادارة الجبائيةص279.
- الفرع الاول :مفهوم عدم الرجعية و انواع التفسيرات المعتمدة من الادارة الجبائيةص280.
- أ/ مفهوم التفسيرات المعتمدة من الادارة الجبائيةص280.

ب/انواع المنشورات الصادرة عن الادارة الجبائية.....	ص284.
الفرع الثاني:مجال تطبيق ضمانة عدم رجعية التفسيرات المعتمدة من الادارة الجبائية.....	ص285.
الخاتمة	ص289.
قائمة المراجع.....	ص293.
قائمة الملاحق.....	ص308.
الفهرس.....	ص350.

ان تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول الحديثة ضرورة لا بد منها، بحيث ان كل دولة تعتمد على الإيرادات العامة لتغطية نفقاتها بغرض المحافظة على استقرارها السياسي والاجتماعي والاقتصادي، وتحتل الجباية مكانة متميزة من ضمن وسائل تطوير الاقتصاد، كما تعتبر الضريبة مصدرا اساسيا لهذه الإيرادات فهي اقتطاع مالي اجباري من الذمة المالية للمكلفين بالضريبة حسب قدرتهم الضريبية و تتم عن طريق تحويل نهائي للملكية بدون مقابل بغرض تحقيق الاهداف المسطرة من قبل السلطة العامة .

ان الضريبة تلعب دورا هاما في المجال الاقتصادي باعتبارها المورد الاساسي لخزينة الدولة، غير انها لا تحقق أهدافها المتنوعة إلا إذا تم تحديدها و فرضها على اساس العدل و العدالة الضريبية المنصوص عليها دستوريا .

وعلى ذلك فقد سعى المشرع الى وضع نصوص قانونية و تشريعية لتحقيق هذه العدالة و حماية المكلف بالضريبة، حين قيام الإدارة الجبائية بممارسة سلطاتها في تحصيل ضرائبها و بالأخص عند قيامها بعملية التحقيق الجبائي، إذ ان المشرع قيد من سلطاتها و مهامها حين مزاولتها لأعمال التحقيق الجبائي إذ لم يكتفي المشرع فقط بحماية المكلفين بالضريبة عند البدء في التحقيق او بمناسبته و انما ذهب الى ابعاد من ذلك إذ انه اكد على ضمانات هامة شكلت حماية للأشخاص الخاضعين للضريبة و منح لهم حقوقا حتى بعد الانتهاء من التحقيق الجبائي و الدخول في عملية التصحيح الجبائي، وجعل من هذه الحماية القانونية من النظام العام و بمجرد مخالفتها يودي الامر الى بطلان الاجراءات التي قامت بها الإدارة الجبائية سواء في مرحلة التحقيق الجبائي او التصحيح الجبائي و في هذا حماية تعزز لمبدأ المكلف بالضريبة .

الكلمات المفتاحية: المكلف بالضريبة، الإدارة الضريبية، حقوق المكلف بالضريبة، الحماية القانونية للمكلف بالضريبة.

Le résumé :

Que le développement économique dans les Etats modernes ont besoin d'être entre eux, afin que chaque pays dépend des revenus généraux pour couvrir ses dépenses afin de maintenir la stabilité politique ; sociale et économique, l'impôt occupe une position privilégiée parmi les moyens de développer l'économie, et est également l'impôt une source importante de ces recettes financières déductibles d'impôt obligatoire de divulgation financière fiscale des contribuables en fonction de leur capacité et sont fabriqués par transfert de propriété définitif gratuitement afin d'atteindre les objectifs soulignés par l'autorité publique.

Cette impôt joue un rôle important dans le domaine économique comme le principal fournisseur de la trésorerie de l'Etat, mais elle n'atteint pas ses objectifs variés à moins identifiés et imposées sur la base de la justice et de l'équité fiscale prévue par la Constitution.

Alors le législateur a cherché des dispositions légales et législatives pour atteindre cet justice et protéger les contribuables, tandis que l'administration fiscale exerce ses pouvoirs de percevoir des impôts et en particulier lors du processus de la taxe d'impôt, parce que le législateur en vertu de ses pouvoirs et fonctions en pratique à l'impôt sur le travail d'enquête que non seulement le législateur fiscal ne charge de la protection au démarrage de l'enquête mais est allé plus loin que cela, comme il a souligné les importantes garanties constituées pour protéger les personnes assujetties à l'impôt et de leur accorder des droits, même après l'achèvement de l'impôt et de s'engager dans le processus de l'impôt de correction, et a fait Cette protection juridique de l'ordre public et une fois violer et annule la question de la nullité des actions menées par l'administration fiscale, tant au niveau de l'enquête ou de correction financière à cette promotion du principe de la protection de l'administration en charge de la direction des impôts .

Mots clés: le contribuable, l'administration d'impôt, les garanties de contribuable. la protection juridique de contribuable

The abstract

Economic development in modern states need to be together, so that each country is dependent on general revenues to cover its expenses in order to maintain political and social stability and economic development, occupies the privileged position among the collection means develop the economy, and is also an important source of tax revenues these financial tax deductible financial disclosure required of taxpayers according to their capacity and are manufactured by final transfer of ownership free of charge in order to achieve the objectives outlined by the public authority. This tax plays an important role in the economic field as the main supplier of the state treasury, but it does not achieve its goals unless identified and varied imposed on the basis of justice and tax fairness under the Constitution. While the legislature has sought legal and legislative achieve justice and protect the taxpayers, while the tax administration to exercise its powers to collect taxes and in particular during the process of tax investigation, because the legislature under its powers and functions in practice tax investigation work that not only does the legislature tax charge of protecting the start of the investigation, but went further than that, as he stressed the important safeguards established to protect persons subject to tax and grant them rights even after the completion of the tax and to engage in the process of tax correction, and made this legal protection of public order and rape and void once the issue of nullity actions taken by tax authorities, both at the investigation stage tax or financial correction to the promotion of the principle of the protection of the administration in charge of the tax department.

Key-words: the taxpayer, Administration of tax, taxpayer guarantees. the legal protection of taxpayer