



جامعة العقيد ألكي محند اولحاج
- البويرة -



كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون العام

امتيازات الإدارة الضريبية في التشريع الجزائري

مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون العام
تخصص : قانون إداري

إشراف الأستاذ :

الدكتور لكحل صالح

إعداد الطالبين :

نايلي نورالدين

بلخضر السعيد

لجنة المناقشة:

الأستاذ: د/الونيسي علي..... رئيسا

الأستاذ: د/ لكحل صالح..... مشرفا ومقررا

الأستاذة: د/ رحمانى حسيبة..... ممتحنة

السنة الجامعية: 2020/2019



شُكْرًا لِلَّهِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

لِنُكْرِمَ لِقَائِكُمْ

(الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلوة والسلام على رسوله الكريم ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين).
نحمد الله تعالى حمدا كثيرا ، ونشكركه على ما من به سبحانه علينا من نعمه إتقانا هذه المذاكرة.
ونسأل عز وجل أن يجعل خالصنا لوجهه الكريم، وأن يكتب لنا ثوابا وينفعنا به.

وتتقدم بجزيل الشكر والتقدير والامتنان إلى:

الأستاذة الفاضلة الدكتورة لائل صالح الدغج وجهنا، فأحسن توجيهنا

ولم يخل علينا بنصائح السديدة وتوجيهات القيما التي أثرت هذا البحث بشكل الخالص.

إلى الأستاذة الذين قبلوا تقييما هذا الإنجاز المتواضع بصدق رغب.

إلى كل أستاذة كليخ الحقوق بجامعة البويرة وطاقتها الإدارية .

الشكر موصول أيضا إلى كل من قدم لنا يد المساعدة بمديريات الضرائب ببرج بوعريجة.

والله لكل من أعاننا ولو بشطر كلمة.

إلهدي

لك الحمد ربّي علّك عظيم فضلك وكثير عطائك.

إنّ لا يسعني في هذه اللحظات لعلّي لا أمك أعلّق منها إلا أن

أهدّي نعمة جهد في إلهي:

الوالد الغائب الحاضر **رحم الله** وأسكنه فسيح جناته.

إلهي فرة عيني **أمي الغالي** أطال الله في عمريها .

إلهي زوجتي **سليم** . وأبنائي **شموع** الدار أحمد ياسين ومصعد.

إلهي أخواتي: **فضيلة**، **رفيق**، **فهيمة**، **ليلق**، و**نجانة**.

إلهي كل الأهل والأقارب كل باسمي.

إلهي جميع أحبائي وأصدقائي من مرحلة المدرس إلى الابتدائي إلى الجامعي.

كما لا يمكنني أن أنسى صديقي وأخي وشريكي في المذكورة

نايلق نورالدين.

والله كل من علمني حرفاً فصرت له عبداً.

إلهي كل من أحبني وتمنّى لي الخير.

إلهي كل من يتصفح هذا العمل المتواضع فيدعو لوالدي بالرحمة

السهيد

إِلَهْدَاءٌ

إلّهُ من صنعت لهُ حياتهُ بحبها، وحنانها، ودعائها

وَالَّذِي الْعَزِيزَةَ

إلّهُ من تشرفت بحمل اسمها وساما علّهُ صدرهُ

وَالَّذِي الْعَزِيزَةَ

إلّهُ روحها الطاهرة... عمتهُ.. إلّهُ اعتبرها بمناجى أم—هُ

طيب الله نراها

إلّهُ من دفعتهنّهُ للعلما بعطائنها، وصبرها وسمو أخلاقها

ذَوْحِي

و إلّهُ سندس، أنفال، ولوهُ .. فلذات كبدهُ

وبصمهُ عمرهُ، وغايهُ أمليهُ

إلّهُ من قاسموهُ الرّحم، والدم ... إخوته وأخواتهُ

إلّهُ أخهُ الذّهُ لم تلده أميهُ... يوسف

إلّهُ صديقهُ الذّهُ كان عوناً لهُ فهُ إنجاز

هذه المذكرة السعيد

واللّهُ كل من دعا لهُ بظهر الغيب

نور
الدين

قائمة المختصرات:

- د ذ ص: دون ذكر رقم الصفحة
- د ذ س: دون ذكر سنة النشر أو المناقشة
- د ذ ط: دون ذكر الطبعة
- م ع ض: المديرية العامة للضرائب
- ق ا ج: قانون الإجراءات الجبائية
- ج. ر. ج. ج: جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية
- ق ض م ر م: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- ق ض غ م: قانون الضرائب غير المباشرة

مقدمة

مقدمة:

لا شك أن أغلب الدول الحديثة تعتمد في تمويل ميزانياتها وتغطية نفقاتها على الديون العمومية، لذلك فإن نجاح الدولة في القيام بوظائفها وتحقيق أهدافها خلال سنة مالية معينة متوقف على ما توصلت إلى تحصيله من موارد مالية على مدار هذه السنة، ويتطلب الحصول على هذه الموارد اعتماد مجموعة من الوسائل المادية والبشرية والقانونية التي بدونها لا يمكن استثمار هذه الموارد وتوظيفها وإنفاقها خدمة للتنمية.

تعتبر الضريبة الأداة الرئيسية في المجتمعات المعاصرة، فضلا عن دورها التمويلي فهي تعد أيضا أداة فعالة في التأثير على النشاط الاقتصادي، إذ تستعملها الدولة في تعديل الهيكل الاجتماعي والاقتصادي من خلال معالجة التضخم أو الركود، وإعادة توزيع الدخل والنهوض بالاقتصاد الوطني وتحقيق أكبر قدر من الرفاهية لمختلف فئات المجتمع، على خلاف مصادر التمويل الأخرى التي لا تتمتع بهذه الخاصية الهامة من المنظور الاقتصادي.

تظهر أهمية الضرائب أكثر فأكثر في أوقات الأزمات المالية والإقتصادية التي قد تمر بها الدولة مرغمة، أين تصبح في مركز مالي ضعيف، ولأن اللجوء للاستدانة الخارجية قد يرهن القرار السياسي في الدولة، مما يطعن في سيادتها واستقلالها فإن الدول عادة ما تلجأ لتعزيز ترسانتها التشريعية، لا سيما في شقها الإجرائي والردعي، بهدف التقليل والحد قدر الإمكان من حجم المبالغ الضريبية التي تفقدها الخزينة العمومية نتيجة المناورات والتصرفات غير المشروعة لعدد من المكلفين.

جدير بالذكر، أن دور الدولة في ضمان المساهمة في التكاليف العمومية يتجلى من خلال القوانين والتنظيمات التي تصدرها لضمان تحصيل الضرائب والرسوم، إلا أن قياس فعالية النظام الضريبي لا يتوقف فقط عند سن النصوص القانونية، وإنما يتجلى في مدى تمكن الدولة من تحصيل مختلف هذه الضرائب ميدانيا، ومن أجل ذلك، وحتى يتسنى للإدارة الضريبية أن تقوم بدورها الفعال في الدولة من جهة، وأن لا تكون عبئا على المجتمع بعناصره المختلفة من

جهة ثانية، فقد عهد المشرع للإدارة الضريبية باعتبارها سلطة إدارية أمر فرض وتحصيل هذه الموارد، وجعلها تستأثر بعدة امتيازات تلجأ إليها عند مباشرتها لاختصاصاتها، وتمثل هذه الامتيازات وسائل استثنائية غير مألوفة في نطاق القانون الخاص، وترجع حكمة تقرير هذه الامتيازات إلى أن الإدارة أو السلطة الإدارية تبتغي دائما في مباشرة نشاطها المصلحة العامة و تفضيلها على المصالح الخاصة للأفراد عند التعارض، فرتب لها المشرع امتيازات وسلطات وأساليب للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة ومن ثمة تحديد مقدارها بطريقة دقيقة، كما فرض التزامات تكفل الحفاظ على حقوقها واستيفاء ديونها وأعطائها حرية واسعة في جمع الأدلة والبيانات ومناقشة المكلف للكشف عن مقدار الضريبة.

إن علة تمتع الإدارة الضريبية بامتيازات ووسائل استثنائية وغير مألوفة، هو سعيها لتطبيق القانون الضريبي وفق ما هو مقرر في القانون وليس وفق ما يريده المكلفين، فالإدارة الضريبية يمكنها التدقيق في دفاتر وسجلات المكلفين، كما يمكنها ممارسة حق الإطلاع الضريبي لدى الإدارات العمومية والمؤسسات المالية والبنوك، بل يمكنها الانتقال إلى الأمكنة وإجراء معاينات ميدانية وممارسة حقها في إعادة التقييم ومعاينة حالات التلبس الجبائي، فليس كل مطالب بالوفاء يملك الوعي الكافي الذي يجعله يقوم تلقائيا بأداء ديونه المستوجبة عليه بل إن العديد من المكلفين يعزفون عن القيام بواجباتهم تجاه الإدارة الضريبية وتجاه المجتمع سواء عن طريق التقليل قدر المستطاع في الوعاء الضريبي أو إخفاء جزء منه، أو القيام بزيادة النفقات المصرح بها والمبالغة في ذلك محاولة لتقليل حجم الضرائب التي ستقع على عاتقهم لصالح الخزينة، خاصة في ظل نظام جبائي تصريحي حديث، أين يقوم المكلفون بالإبلاغ عن أوعيتهم انطلاقا من حسن نيتهم المفترضة حتى يثبت العكس.

تعد المراقبة الجبائية الفعل المقابل والضروري لهذا النظام، فهي تشكل وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة، ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم، فضلا عن كونها مدعمة بقوة السلطة العامة التي تمنحها خاصية الإلزام في تحديد الوعاء الضريبي وفرض الضريبة، فضلا عن تحصيلها بشتى الطرق سواء الودية أو عن طريق ممارسة المتابعات التي تعرف بالتحصيل الجبري للدين الضريبي.

تبرز أهمية دراسة موضوع امتيازات الإدارة الضريبية في التشريع الجزائري في معرفة الضمانات التي يوفرها القانون للإدارة الضريبية في سعيها لتطبيق القانون الضريبي وكذا قدرة الإدارة الضريبية على تطبيق هذا القانون بشكل سليم، وبالتالي فالدراسة تهتم مع ض و المصالح الخارجية التابعة لها للوقوف على الحدود المرسومة لهم من قبل المشرع وعدم تجاوزها حتى تتفادى إبطال تصرفاتها من طرف القضاء، والتقليل من عدد المنازعات التي قد تثور مع المكلفين.

يعد هذا البحث إذن مهما للمكلفين بالضريبة لمعرفة الضمانات التي أقرها القانون لصالحهم في حال تجاوز إدارة الضرائب للحدود المرسومة لها في استعمال الامتيازات المخولة لها كسلطة عامة، وبالتالي المحافظة على حقوقهم من الانتهاك.

كما تعتبر الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية وسيلة لتحقيق غاية مهمة، وهي المحافظة على موارد الخزينة العمومية من الضياع، كما أنها ضمانة لجمع كل أموال الدولة لدى الغير.

وتبرز أهمية هذا الموضوع أيضا، كون أن الجزائر ومن أجل تغطية عجز الميزانية العامة أصبحت تبحث عن موارد خارج إطار الجباية البترولية، فأضحت أموال الضرائب من أهم موارد إيرادات الدولة في الوقت الحالي، لما تتمتع به من صفة الدورية، ومن ثمة فأبي إخلال بها يمكن أن يؤدي إلى الإخلال بالميزانية العامة للدولة وبالتالي المساس بالسير الحسن للمرافق والخدمات العامة المقدمة للأفراد.

ولعل الدافع الرئيسي لاختيارنا لهذا الموضوع إنما هو الانتماء لسلك موظفي الإدارة الجبائية، وبالتالي فلن نجد فرصة أكثر من هذا البحث للتعلم في الموضوع، ودراسته دراسة أكاديمية مفصلة، والتعمق فيه من أجل تطوير المعارف، ومحاولة الاستفادة من ذلك في الميدان العملي، والاسترشاد به واستثماره.

أما بخصوص أهداف البحث والدراسة فهي تتلخص في أننا نسعى من خلالها إلى تبيان الامتيازات والسلطات التي خص بها المشرع الإدارة الضريبية بشكل عام، سواء أثناء تحديد دين الضريبة أو أثناء تحصيل هذا الدين، وبالتالي فسنحاول إبراز الضوابط والشروط التي يجب على الإدارة الضريبية أن تلتزم بها أثناء قيامها باستعمال الامتيازات المقررة لها، إذ تعتبر هذه الامتيازات في الحقيقة قيود على حريات الأفراد وحقوقهم.

كما نسعى أيضا من خلال هذا البحث إلى التعرف على الطبيعة الخاصة لدين الضريبة وتمييزه عن غيره من الديون وذلك بالاستناد إلى موقف المشرع الجزائري مما سبق كله.

فضلا عن ذلك فنحن نرمي من خلال البحث إلى المساهمة في زيادة نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بالضريبة ومحاولة تحيين موضوع البحث بالنصوص القانونية الجديدة المتعلقة به.

وانطلاقا من العلاقة التي تربط المكلف بالإدارة الجبائية، والتي تتضارب فيها المصالح وتظهر فيها الأنانية التي يمتاز بها البشر، وما يقابلها من احتياجات ماسة للدولة من الموارد المالية لتغطية نفقاتها، وفي ظل كل الأساليب والحيل المستحدثة من طرف شريحة من المكلفين بالضريبة للتملص من دفع الضريبة والتهرب عن أدائها، فقد برزت الإشكالية المتمثلة في مدى فعالية الإدارة الضريبية في ظل الامتيازات والسلطات المخولة لها بموجب القوانين؟

للإمام بالموضوع، ودراسة حقوق الإدارة الضريبية المخولة لها قانونا لممارسة سلطتها تجاه المكلفين بالضريبة، كان لا بد من البحث أولا في امتيازات الإدارة الضريبية في تحديد دين الضريبة (الفصل الأول)، سواء تعلق الأمر بسلطاتها في ممارسة الرقابة الجبائية (المبحث الأول)، أو بسلطاتها في مجال بالبحث والتحري (المبحث الثاني).

كما سنتطرق إلى امتيازات تحصيل دين الضريبة (الفصل الثاني)، فنوضح الطبيعة الخاصة للدين الضريبي وما يميزه عن بقية الديون الأخرى (المبحث الأول)، كما نعرض على آليات تحصيل الدين الضريبي (المبحث الثاني)، والتي نجد من ضمنها سلطة التحصيل الجبري للديون الضريبية التي تعد من أهم امتيازات الإدارة الضريبية .

الفصل الأول

امتيازات الإدارة الضريبية في تحديد دين الضريبة

الفصل الأول

امتيازات الإدارة الضريبية في تحديد دين الضريبة

تعد الضريبة من أهم الأدوات التي يتحدد على ضوءها نطاق السياسة المالية للدولة كما تعتبر وسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ومعالجة الأزمات المالية والاختلالات الاقتصادية، لأن دور الدولة لم يعد يقتصر على تحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية فحسب، فهذه الأخيرة انتقلت من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة وعلى جميع الأصعدة سواء الاقتصادية أو السياسية أو الاجتماعية، حيث أصبحت الضرائب تمثل أهمية كبيرة لتحقيق أهداف الدولة في الاستقرار الاقتصادي والتنمية والعدالة الاجتماعية.¹

إن الإختلالات التي عرفها الإقتصاد الجزائري من تضخم وتراجع في معدلات النمو أدى بالسلطات إلى إعادة النظر في هيكله النظام الضريبي، وتم إدخال تعديلات عميقة عليه بهدف زيادة إيرادات الدولة، وعلى اعتبار أن النظام الضريبي في الجزائر نظاما تصريحا فإنه يمنح الحرية للمكلفين بالضريبة بالتصريح بمداخلهم ونشاطاتهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، انطلاقا من شعورهم بالمسؤولية ووعيهم بأهمية مسؤولية كل فرد منهم في تمويل النفقات العامة وبالتالي تحمل الأعباء الضريبية، بل تتوسع حرية المكلف إلى اختيار نوع النظام الضريبي الذي يود الخضوع إليه في طريقة تحديد الوعاء الضريبي، فهو مخير بين النظام الجزافي أو الانتقال إلى نظام الربح الحقيقي.²

1 - مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر مجلة الدراسات الجبائية، العدد 02، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013، ص 29.

2 - انظر المادة 27 من قانون رقم 20-07 مؤرخ في 04 جويلية 2020، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020 ج. ر. ج. ج عدد 33، صادر بتاريخ 04 جويلية 2020.

فالحرية الممنوحة للمكلفين في التصريح مرهونة بمدى استجابتهم والتزامهم بواجباتهم الضريبية، غير أنه في نظر شريحة واسعة من المكلفين فإن الضريبة تساهم في التقليل من نسبة الأرباح وتؤثر سلبا على المركز المالي للمكلفين،¹ بل هناك من يعتقد أن الإدارة الضريبية تجبي الأموال بالإكراه دون أن يستفيد المكلف من مقابل مباشر لذلك شيئا²، فتم الإهتمام إلى فكرة ممارسة الرقابة الجبائية في مواجهة المكلفين³، والتي تعتبر من أهم أجهزة مكافحة الغش والتهرب الضريبي وتعمل على الحد من انتشار هذه الظواهر غير المشروعة.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل لسلطات الإدارة الضريبية في ممارسة الرقابة الجبائية (المبحث الأول)، أما (المبحث الثاني) فنخصصه لدراسة سلطات الإدارة الضريبية في البحث والتحري.

-
- 1 - الياس قلاب ذبيح، دور الرقابة الجبائية في كبح ظاهرة التهرب الضريبي، مداخلة ملقاءة في إطار الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، المنعقد يومي 28 و29 أكتوبر 2015، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، ص 2.
 - 2 - زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في شعبة الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة امحمد بوقرة ، بومرداس، 2011-2012 ص 3.
 - 3 - عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات سياسية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، د ذ س، ص 27.

المبحث الأول

سلطات الإدارة الضريبية في ممارسة الرقابة الجبائية

لا شك أن إيرادات الضريبة تعد من أهم الموارد، إذ تشكل حصيلة الضريبة خصوصا ضريبة الدخل الشطر الأكبر من الإيرادات الضريبية التي ينبغي على كل مكلف الإلتزام بأدائها لمصلحة الدولة، بالمقابل يسعى العديد من المكلفين للتهرب من أداء دين الضريبة ويتبعون في سبيل ذلك مختلف الأساليب والطرق ويسعون لاستغلال الثغرات الجبائية القانونية التي تمكنهم من التهرب من دفعها،¹ الأمر الذي من شأنه التأثير سلبا على الخزينة العامة، والمساس بتوازن النظام الجبائي والمالي في الدولة.

تلعب الإدارة الضريبية دورا هاما في مراقبة مدى التزام المكلفين بالقوانين الجبائية وآدائهم لواجباتهم الضريبية، إذ خولها القانون صلاحيات هامة وامتيازات استثنائية تجاه المكلفين تضمن الرقابة الصارمة والمتابعة الآتية لكل تجاوز قد يصدر عن المكلفين بالضريبة، بدءا من التأكد من مدى صدقية التصريحات الجبائية المكتتبه من طرفهم، والتي من ورائها يتم كشف كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بغير قصد.

تتخذ هذه الرقابة عدة أشكال وذلك بحسب الهدف المرجو منها، وبحسب طبيعة الشخص المكلف بالضريبة، وكذا نوع الضريبة الواجب تحصيلها،² وقبل التطرق لسلطات الإدارة الضريبية في مجال الرقابة الجبائية، يتوجب تقديم مفهوم للرقابة الجبائية (المطلب الأول) ثم تبيان أشكال الرقابة الجبائية المعتمدة في النظام الجبائي الجزائري (المطلب الثاني).

1 - خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014)، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد 01، المجلد 05 المركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف، ميلة، جوان 2019، ص 196.

2 - سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مداخلة لمقابلة في إطار الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، المنعقد يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، ص 3.

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

إن النظام الجبائي الجزائري كأغلب أنظمة بلدان العالم مبني على حرية التصريح للمكلف بمداخيله، فجاءت الرقابة الجبائية لتفحص وتتأكد من هذه التصريحات، فهي الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن موطن الغش والتهرب الضريبيين،¹ وترمي إلى تحييد أي محاولة غش أو ممارسة سلوك من شأنه أن يسمح للمكلف بالضريبة من عدم التقيد بالالتزامات الضريبية.

إن الحديث عن مفهوم الرقابة الجبائية وأهميتها ينبغي أن يتم بعد تقديم تعريف لهذه الرقابة (الفرع الأول)، وتحديد الأهداف التي تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيقها من وراء ممارسة هذه المكنة (الفرع الثاني).

الفرع الأول : تعريف الرقابة الجبائية

يعد مصطلح الرقابة بشكل عام من المفاهيم التي لها مكانة هامة في المجال الإداري والسياسي لأية دولة، وتعتبر من أهم الوسائل التي تلجأ إليها الدولة وتمارسها على مختلف هيئاتها ومصالحها لا سيما المحلية منها من أجل ضمان التطبيق السليم للقانون، وتصويب الأخطاء المحتملة الوقوع، أما في المجال الجبائي فإن لهذه الرقابة حيز خاص، وتمارسها فقط هيئة محددة، وهي الإدارة الضريبية، والتي خول ق ا ج لها هذا الحق في ممارستها².

يختلف تعريف الرقابة الجبائية بين خبراء القانون من جهة، وخبراء المحاسبة والمالية من جهة أخرى، أما م ع ض فقد عرفتها على أنها: (الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين

1 - ناصر شارفي، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي بالإشارة إلى حالة ولاية البليدة، مداخلة ملقاة في إطار الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، المنعقد يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، د ذ ص.

2- محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، العدد 06، كلية الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي بتمنراست، 2018، ص 150.

الأفراد في دفع الضريبة، و تشكل شرطا من الشروط الأساسية و الفعالة لتحقيق منافسة شريفة و عادلة بين المؤسسات).¹

كما تم تعريفها أيضا بأنها: (هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثبات و التصريحات المقدمة).² أما في الفقه الفرنسي فقد عرفت الرقابة الجبائية كالاتي: (هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الضريبية من التحقق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين بآداء واجباتهم، كما تتولى تصحيح الأخطاء المكتشفة).³

فضلا عما سبق من تعاريف، فإنها قد عرفت أيضا بأنها: (التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها).⁴

كما تطرق الاقتصادي فايول إلى الرقابة الجبائية على أنها: (تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعا فهي تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها).⁵ جدير بالذكر أن من بين تعاريف الرقابة الجبائية أنها: (عملية إجرائية تقوم بها مصالح الإدارة الضريبية في حالات معينة ، عندما يتم الشك في تصريحات المكلف بالضريبة

1 - وزارة المالية، م ع ض، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، منشورات 2006 ، ص 5 .

2- Ahmed Hamimi , L'audit comptable et financier , Edition Berti , Algérie , 2001, p 172.

3- Claude laurent, Contrôle fiscale, la vérification personnelle, bayeusaine, France, 1995, p 13.

4 - حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، د ذ ط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999 ، ص 222.

5 - حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، د ذ ط، مكتبة دار الثقافة، الأردن

1998، ص 13.

وأن ممارسة هذه الرقابة يجب أن يتم في إطار احترام مختلف الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وذلك تحت طائلة بطلانها¹.

من خلال التعريفات السابقة يمكن القول أن الرقابة الجبائية هي الآلية القانونية التي تستعملها الإدارة الضريبية دون غيرها في ترجمة امتيازات السلطة العامة التي تتمتع بها من أجل مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة، لضمان عدم تهرب المكلفين بالضريبة من التصريح بما هم ملزمين من تسديده من ضرائب و رسوم.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

تتنوع أهداف الإدارة الضريبية في الجزائر في مجال الرقابة الجبائية من الحفاظ على مصالح الخزينة العامة ، وتحسين الخدمات المقدمة للمكلفين، وتسريع آجال معالجة الملفات الجبائية بما يحافظ على مبدأ المساواة الجبائية ويحث على التحضر الجبائي².

إن آلية الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها، وإنما وسيلة تلجأ إليها الدولة لضمان تحقيق أهداف متعددة، من ضمنها أهداف إدارية (أولا)، وأخرى اقتصادية (ثانيا)، فضلا عن الأهداف الاجتماعية (ثالثا).

أولا : الأهداف الإدارية للرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أداة قانونية إدارية تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من محتوى الكتابات المحاسبية بما يسمح به القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة، وتتجسد الأهداف الإدارية عن طريق ما يلي:

1 - محمد قلي، فهيمة بلول، المرجع السابق، ص 151.

2 - وزارة المالية، رسالة م ع ض، (نشرة شهرية ل: م ع ض)، (الرقابة الجبائية: نقاط مرحلية و توجهات استراتيجية) عدد رقم: 64، 2012، ص 01، نقلا عن الموقع: <https://www.mfdgi.gov.dz> ، تاريخ الاطلاع: 2020/07/10 الساعة: 21:00.

1- التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية¹، فتساهم الرقابة في كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة سد هذه الثغرات عن طريق النصوص القانونية.

2- حماية الموارد الجبائية التي تمول خزينة الدولة، التي تشكل مؤشر لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي كلفت بها.

3- الكشف عن حالات الغش الضريبي أو محاولة فعل ذلك، من خلال تحديد نطاق و مجال الغش، قصد منع وقوعه أو المعاقبة على ارتكابه سواء عن طريق تسليط عقوبات جبائية أو جزائية.²

4- تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبة من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات، وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية، من خلال تعزيزها بآليات تنظيمية و قانونية تساعد في تحسين مردوديتها، ومد جسور الثقة والتعاون بينها وبين المكلفين بالضريبة، أو ما أصبح يصطلح عليه بالشريك الاقتصادي الذي يعتبر محور كل هذه العملية .

5- تحسين جودة ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبه، وزيادة الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة.

1 - بولحبال أسماء، أهمية الرقابة الجبائية الداخلية في النظام الجبائي الجزائري، مداخلة لمقابلة في إطار الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، المنعقد يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، جامعة 08 ماي 1945، قلمة، ص 12.

2 - محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، ط 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود الجزائر، 2009، ص 202 .

ثانيا: الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية من الناحية الاقتصادية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي، وحمايتها لضمان أكبر حصيلة ضريبية، والتي بدورها تساعد على الزيادة في الأموال المتاحة للإنفاق العام مما ينجم عنه الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، كما تساهم الرقابة الجبائية في إنعاش الاقتصاد الوطني من خلال زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوفير رؤوس الأموال، وهذا بالنظر للتناغم المتواصل والكبير بين المجال الاقتصادي والمجال الضريبي.¹

كما تهدف الآلية السالفة الذكر أيضا إلى معرفة الوضعية الحقيقية والمراكز المالية للمكلفين بدقة، بحيث أن عملية تحديد الوعاء تكون أقرب للعدالة، فضلا عن سهولة عملية الإحصاء والتقييم التي عادة ما تباشرها مصالح الضرائب.

ثالثا : الأهداف الاجتماعية للرقابة الجبائية

تتمثل الأهداف الاجتماعية للرقابة الجبائية في تحقيق العدالة الاجتماعية بصفة عامة والعدالة الجبائية بشكل خاص بين المكلفين بالضريبة، ولا يتأتى هذا إلا عن طريق وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة²، ومنع ومكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل، الغش، التحايل، التلاعب، الإهمال، التهرب الضريبي، وكل ما من شأنه أن يكون ملاذا للمكلف للتخلص من آداء الضريبة³، وتعزيز الثقة بين المواطن و الدولة من خلال إدارة الضرائب التي تعتبر جهازا من أجهزة الدولة التي تجسد فكرة ممارسة السلطة العامة.

1 - نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 63.

2 - وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، جامعة الجزائر، العدد 11، الجزء الثاني 30 جوان 2017، ص 288.

3 - زناتي فريدة، المرجع السابق، ص 90.

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

تختلف الطريقة التي تلجأ إليها إدارة الضرائب من أجل اتخاذ إجراءات المراقبة بالنظر إلى عدة معطيات، وحسب طبيعة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، إذ لها الحرية المطلقة في اختيار الإجراء الرقابي المناسب شرط عدم مخالفة القواعد والمراحل المحددة قانوناً¹، فإذا كانت الإدارة الضريبية تهدف إلى محاسبة المكلف بالضريبة، أو أن التحقيق يمس بوضعية الشخص الطبيعي أو ينصب على كل الضرائب فإن التحقيق المحاسبي هو الأنسب في هذه الحالة²، أما إذا كانت الإدارة بصدد فحص دخل المكلف، أو أن التحقيق مخصص للضريبة على الدخل الإجمالي، فإن أنجع آلية هنا هي التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

إن الرقابة الجبائية تعد وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين، وبالعودة إلى ق ا ج، وإلى التقسيمات التي وضعها خبراء القانون وخبراء المحاسبة نجد أن هناك نوعين من الرقابة:

الرقابة الجبائية الشاملة وتسمى الرقابة الداخلية (الفرع الأول)، والرقابة الجبائية المعمقة وتعرف بالرقابة الخارجية (الفرع الثاني) .

الفرع الأول: الرقابة الجبائية الشاملة (الرقابة الداخلية)

تعد هذه الرقابة أبسط نوع من أنواع الرقابة التي تمارس من قبل الإدارة الضريبية، حيث تسمى رقابة داخلية كونها تتم داخل مكاتب إدارة الضرائب، عكس الأنواع الأخرى من الرقابة التي تتطلب تنقل الأعوان خارج المكاتب، وتكون بناء على الوثائق الموجودة بحوزة مفتشية

1 - محمد قلي، فهيمة بلول، المرجع السابق، ص 153.

2 - غضيفي عبد الرزاق ، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص القانون الإداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2013-2014 ص 35.

الضرائب المكففة بضمان تسيير ملفات المكلفين بالضريبة الذين ينشطون داخل اختصاصها الإقليمي.

إن الرقابة الداخلية أو الشاملة تنقسم إلى نوعين من الرقابة: إما رقابة شكلية (أولا) أو رقابة على الوثائق (ثانيا).

أولا: الرقابة الشكلية

إن الرقابة الشكلية عبارة عن عملية سنوية عادية تقوم بها المصالح الجبائية لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة على تصريحات المكلفين، وتعتبر عملية تمهيدية للرقابة تقوم بها مصالح إدارة الضرائب عن طريق مراقبة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة من حيث مدى صحتها أو مدى وجود أخطاء في هذا التصريحات، وتتميز هذه الرقابة بالبساطة لأنها تتم فقط للتأكد من الهوية الجبائية، وختم وتوقيع المكلف أو تصحيح الأخطاء في حالة وجودها دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من معلومات وتلك التي تحوزها الإدارة الجبائية¹ خاصة بالنسبة للمكلفين المبتدئين الذين يصعب عليهم فهم النظام الجبائي وطريقة تقديم التصريحات، وقد تم النص على هذا النوع من الرقابة في المادة 1/18 من ق ا ج² تحت عنوان (مراقبة التصريحات)، وذلك في الباب الأول من الجزء الخامس المتعلق بإجراءات مراقبة الضريبة والتي تنص على مايلي: (تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها).

1- منى مقلاتي، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مداخلة لمقابلة في إطار الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر المنعقد يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، ص 4.

2- استحدث قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002 عن طريق جمع عدة مواد كانت منشورة ضمن قوانين ضريبية مختلفة، وهو متاح على الموقع : <https://www.mfdgi.gov.dz> ، المرجع السابق، تاريخ الاطلاع: 2020/07/06، الساعة: 09:15.

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشيات الضرائب الواقع في دائرة اختصاصها مكان ممارسة النشاط، وبعد إتمامها وفي حالة شكت مصالح الإدارة الضريبية بعدم صدق تصريحات المكلف، تطلب منه تقديم توضيحات أو وثائق أخرى من أجل اتخاذ قرارها، سواء بإقرار صحة التصريحات أو عدم صحتها، وبالتالي الانتقال للمرحلة الثانية وهي مراقبة المستندات.¹

ثانيا: الرقابة على الوثائق المحاسبية

تتفق هذه الرقابة مع الرقابة الشكلية في أنها تتم في نفس المكان، أي بمقر مفتشية الضرائب المختصة، إلا أن ما يميز هذا النوع الثاني أنه يتم تفحص المعطيات والحسابات التي يقدمها المكلف بالضريبة والتحقق من التوافق بين المعلومات التي قدمها المكلف والوثائق المتعلقة بهذه المعلومات، كما يقوم المفتش المعني بدراسة مدى الترابط والتجانس بين الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات الماضية.

يمكن للإدارة الضريبية أن تطلب من المكلفين تزويدها بالدفاتر والوثائق والمستندات المحاسبية التي يحوزونها، كما يمكن لها طلب توضيحات وتبريرات كتابية، وفي حالات خاصة قد يتم استدعاء المكلف المعني وطلب توضيحات شفوية، لكن إذا رفض تقديم هذه التوضيحات يجب على المفتش المختص أن يرسل له طلب كتابي لتقديم التوضيحات، لأن هذا الطلب الكتابي هو الدليل على عدم مخالفة المفتش لهذا الإجراء في حالة نشوب نزاع في المستقبل وتمنح للمكلف مدة لا تقل عن 30 يوما لتقديم تبريراته وملاحظاته.²

1 - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، د ذ ط، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2012، ص 19.

2- انظر المادة 19 من ق ا ج، المرجع السابق.

عموما لا يمكن أن تخرج الرقابة على الوثائق على إحدى الأهداف التالية:

- 1- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات إن وجدت.
- 2- معرفة الوضعية المالية للمكلفين عن كل سنة نشاط.
- 3- مراقبة مدى توافق المعلومات المقدمة من طرف المكلف ضمن تصريحاته مع ما توافر لدى الإدارة الضريبية من معطيات.
- 4- إمكانية تقديم مفتش الضرائب لتوضيحات وطلب تبرير لكل نقطة غير واضحة ضمن تصريحات المكلفين.
- 5- في إطار هذا النوع من الرقابة يتم إدراج قائمة من المكلفين المعنيين بالتحقيق المعمق¹.

الفرع الثاني : الرقابة الخارجية

بخلاف الرقابة الداخلية، فإن الرقابة الخارجية تتمثل في التدخلات المباشرة لفرق المحققين التابعين للإدارة الضريبية بأماكن تواجد نشاط المكلفين بالضريبة²، وتهدف هذه التدخلات للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين من خلال الإطلاع الميداني على الوثائق والسجلات والدفاتر المختلفة وتبريراتها اللازمة، في محاولة لكشف أية عمليات للتهرب الضريبي أو الغش الجبائي³.

1 - آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والمالية وعلوم التسيير، جامعة البويرة 2013-2014 ص 51.

2 - يجب أن يستظهر المحقق عند مباشرته لمهمته بطاقة انتداب (بطاقة مهنية) صادرة عن المدير العام للضرائب، تبين معلوماته الشخصية، فضلا عن رتبته المهنية، ولا تمنح هذه البطاقة إلى للموظفين قيد الخدمة، المؤدين لليمين القانونية وذلك طبقا للمادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 10-299 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالعمال التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، ج. ر. ج. ج عدد 74، صادر في 05 ديسمبر 2010.

3 - سعاد مالح، المرجع السابق، ص 6.

يعود للإدارة الضريبية السلطة التقديرية في اختيار ممارسة إحدى أنواع الرقابة الخارجية المتمثلة إما في التحقيق في المحاسبة (أولاً)، أو التحقيق المصوب (ثانياً) أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (ثالثاً)¹:

أولاً : التحقيق المحاسبي

يعرف التحقيق المحاسبي بأنه مجموعة العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة، عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية المادية المتحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بهدف مراقبة صحة وصدق التصريحات المكتتبه وضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، إن غاية الرقابة هي ضمان إصدار وإعادة إصدار الضرائب والرسوم المتملص منها.²

وعليه يعتبر التحقيق في المحاسبة تحقيقاً معمقاً بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يتم على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والملزمين بمسك محاسبة ولا يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس هذا التحقيق إلا في عين المكان، وعلى المكلفين إلزامية مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري مسكها³ هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الذين لهم رتبة مراقب على الأقل⁴، كما يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة

1 - غضيفي عبد الرزاق ، المرجع السابق، ص 32.

2 - ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر - مداخلة ملقاة في إطار الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحكومة العالمية، منعقدة بجامعة فرحات عباس، سطيف الجزائر، أكتوبر 2009، ص 7.

3- انظر المواد 08 و09 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، ج. ر. ج. ج. عدد 101، الصادر في 19 ديسمبر 1975، المعدل والمتمم.

4 - انظر المادة : 2/20 من ق ا ج، المرجع السابق.

مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.¹

بناء على ما سبق فالتحقيق المحاسبي يتم بعين المكان وليس داخل مكاتب الإدارة الضريبية، و يهدف إلى معرفة مدى صدق تصريحات المكلف من عدمها، وتقوم هذه الرقابة على إجراء المقارنات بين تصريحات المكلفين وبين الوثائق المحاسبية الموجودة في مكان ممارسة النشاط، كما أن هذا النوع من الرقابة قد ينجر عنه فرض ضرائب تكميلية ضد المكلف.²

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة

عملا على تقوية جهاز الرقابة الضريبي، استحدث قانون المالية التكميلي لسنة 2008³ شكل جديد من الرقابة يعد الأكثر فعالية، ويتمثل في التحقيق المصوب في المحاسبة، والمقتن في المادة 20 مكرر من ق ا ج، المعدل بموجب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2014 كما يلي: (يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدم أو بمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف

1 - صالح العبد، الوجيز في شرح ق ا ج: (الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية) ط 3، دار هومة الجزائر 2008، ص 37.

2 - عبد الرزاق غضيفي، المرجع السابق، ص 36.

3 - الأمر رقم 02-08 المؤرخ في 24 جويلية 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج. ر. ج. ج. عدد 42 صادر في 27 جويلية 2008.

المكلفين بالضريبة والتي تخفى المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى التجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية).¹

إنّ فالتحقيق المصوب في المحاسبة ينصب على جزء من المحاسبة كأن يكون مقتصرًا على نوع معين من أنواع الضرائب التي تحدد على أساس المحاسبة، ولا يجوز فيه سوى مراقبة أو طلب وثائق عادية توضيحية فقط، كالفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، ولا يجوز بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.²

ومنه يمكن القول أن التحقيق المصوب في المحاسبة يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث نطاق وشمول التحقيق، فالتحقيق المصوب يقتصر على فحص نوع أو عدة أنواع من الضرائب، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الدقة وتقلص فترة التحقيق عن طريق التشخيص السريع، كما أنه إجراء يلقى استحسان المكلفين بالضريبة نظرا لما يقدمه من ضمانات بخصوص شروط تنفيذه وكيفيات سيره.³

غير أن هذا النوع من الرقابة يواجه صعوبة تتحدد في اختيار نوع الضرائب الخاضعة للرقابة بالمقارنة مع الكم الهائل من المعلومات الجبائية، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد إلى الأهداف المسطرة.⁴

1 - انظر المادة 20 مكرر من ق ا ج السالف الذكر، المعدلة بموجب المادة: 26 من القانون رقم 13 - 08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج. ر. ج. ج، عدد 68، الصادر في 31 ديسمبر 2013.

2 - المرجع نفسه، المادة 20 مكرر 1.

3- وزارة المالية، رسالة م ع ض ، (نشرة شهرية ل: م ع ض)، (التحقيق المصوب: إجراء جديد للرقابة الموجهة)، عدد رقم: 70، 2013، ص 8، نقلا عن الموقع: <https://www.mfdgi.gov.dz>، المرجع السابق، تاريخ الاطلاع: 2020/07/09 الساعة: 10:25.

4 - بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 50.

ثالثاً: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

يقصد بالتحقيق المعمق تلك العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي مقارنة الدخل المصرح به مع وضعيته المعيشية ولسائر أفراد أسرته، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف من جهة أخرى.

يخص هذا التحقيق الأشخاص الطبيعيين دون الأشخاص المعنويين، ويتعلق بنوع واحد من الضرائب وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، وفي كثير من الأحيان يكون التحقيق مكتملاً لأحد التحقيقين السابقين، بحيث يحقق في أنواع ومصادر مداخل الأشخاص الطبيعيين وما يرتبط منها من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين، كما يمكن أن يكون مستقلاً إذا تعلق الأمر بمكلف لا يمتلك ملفاً جبائياً.¹

تجدر الإشارة أنه لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف من دون إعلامه مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق، مرفقاً بميثاق حقوقه وواجباته ومنحه أجل 15 يوم لتحضير نفسه يبدأ سريانها من تاريخ الاستلام، كما يجب أن لا تفوق فترة التحقيق سنة واحدة من تاريخ استلام الإشعار، وتمدد مدة التحقيق إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق،² وهو الأمر الذي نصت عليه المادة 21 من ق ا ج،³ وعندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص

1 - العيد صالح، المرجع السابق، ص 48 .

2 - بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 52 .

3 - انظر المادة : 21 من ق ا ج ، المرجع السابق.

بنفس الفترة الضريبية، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.¹

يمكن أيضا مباشرة تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية ملكية جديدة أو تغير عناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، أو وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.

جدير بالذكر أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة يهدف إلى التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، ويتجسد ذلك في العمليات التي تتم عن طريق التدقيق و فحص الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والغوص في الحالة المادية ونمط المعيشة للمكلف من جهة أخرى، كما أن هذا التحقيق يضمن إجراءات عديدة تعد بمثابة ضمان للمكلف بالضرائب من تعسف الإدارة في استعمال القانون مما يجعله يتعامل مع الإدارة الضريبية في إطار من الشرعية، تحفظ له حقه دون المساس بحقوق الخزينة العامة.²

إن فحص محاسبة المكلف والإجراءات الميدانية التي تابعها العون المدقق تصب في الختام إلى التقييم واستخراج الفروق والتجاوزات المرتكبة، لتقدم تلك الفروق إلزاما للمكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيس الوعاء الخاضع للضريبة.

1 - المادة: 6/21 من ق ا ج ، المرجع السابق.

2 - متاح على الموقع: <https://www.mfdgi.gov.dz> ، المرجع السابق، تاريخ الاطلاع: 2020/07/11 الساعة:

تنتهي عملية الرقابة الخارجية بتقرير نهائي من طرف المحقق بقبول المحاسبة أو رفضها شكلا و / أو مضمونا، بسبب كثرة الأخطاء والتجاوزات الموجودة فيها¹، أو عدم احترامها للشروط المقررة قانونا².

المبحث الثاني

سلطات الإدارة الضريبية في البحث والتحري

مقابل الحرية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في تقديم مختلف التصريحات المفروضة عليهم، وحتى تمارس الإدارة الجبائية مهامها وتقوم بالواجبات المنوطة بها على أكمل وجه، وضمان عدم ضياع حقوق الخزينة العامة للدولة، فقد خول المشرع للإدارة الضريبية سلطات وحقوق واسعة في الفحص والرقابة³ والتحقق من صدق تصريحات المكلفين، ومعرفة كل عناصر الوعاء الضريبي لهم، وبالتالي التحقق من سلامة البيانات والوثائق وصحة الإقرارات التي تدل على هذه العناصر حتى يتم فرض الضرائب على أساس من العدالة، فمن واجب المكلف إحاطة الإدارة الضريبية بكل ما تطلبه من أجل معرفة مركزه الاقتصادي والمهني وعليه تقديم كل المسوغات والأسانيد التي تطلبها.

بناء على ما سبق فإن سلطات الإدارة الضريبية في البحث والتحري تتيح لها التمتع بعدة حقوق وسلطات⁴، لعل أهمها: حق الإطلاع الضريبي (المطلب الأول)، وسلطة إجراء المعاينات (المطلب الثاني).

1 - انظر المادة 43 من ق ا ج، المرجع السابق.

2 - الشروط محددة بدقة في تعليمة م ع ض رقم: رقم 22 ، المؤرخة في: 2014/02/18، تتعلق برفض المحاسبة: كيفية تطبيق أحكام المادة 43 من ق ا ج ، (الملحق رقم 04 في المذكرة)

3 - زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 63.

4 - منى مقلاتي، المرجع السابق، ص 3.

المطلب الأول : حق الإطلاع الضريبي

يعد حق الإطلاع المخول للإدارة الضريبية الأصل العام في عمل هذه الأخيرة إذ يمكنها من جمع مختلف المعلومات، والإطلاع على وثائق المكلف ومستنداته ومراسلاته الخاصة بهدف إثبات مدى صحة المعلومات والعناصر التي تتضمنها الإقرارات المقدمة ومعرفة ما إذا كانت تتوافق مع مجمل الأرباح والمداخيل التي يحققها من النشاط المزاو¹ فالحفاظ على مصالح الخزينة يكمن في الوصول إلى الدخل الحقيقي ومعرفة المركز المالي للمكلف بالضريبة، إذ تملك الإدارة الجبائية وطبقا للقانون كامل الحرية في ممارسة الإطلاع الضريبي وعلى هذا الأساس فإن حق الإطلاع الضريبي (الفرع الأول)، محدد بدقة وليس حقا مطلقا تمارسه الإدارة كيفما تشاء، حيث رسم المشرع حدوده وحدد نطاق تطبيقه (الفرع الثاني).

الفرع الأول : المقصود بحق الإطلاع الضريبي

يعتبر حق الإطلاع الأصل العام في الإدارة الضريبية، بل يمكن اعتباره أوسع من سلطة ممارسة التحقيقات الجبائية، كونه يسمح بتوسيع مجال البحث ليصل إلى الغير الذي يمكن أن يكون على علاقة بالمكلف، أو على دراية بوضعيته المالية والذاتية.

لدراسة حق الإطلاع الضريبي وتحديد مفهومه يتوجب تعريفه (أولا)، وتبيان الصلاحيات والسلطات (ثانيا) العديدة المخولة للإدارة الضريبية في مجال ممارسة هذا الحق.

أولا: تعريف حق الإطلاع اصطلاحا

من خلال استقراء القوانين الضريبية نلاحظ أنه لم يقدم أي تعريف لهذا الحق ، غير أن الفقه قدم عدة تعاريف لحق الإطلاع، فقد عرفه حسن المرصفاوي بأنه: (سلطة منحها المشرع للإدارة الضريبية بغية التحقق من إعمال أحكام التشريعات الضريبية) كما عرفه حبيب المصري

1- حليلة بن شعاعة، محمد الأخضر كرام، حق الإطلاع في المادة الجبائية، بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد 16، جامعة الوادي، جوان 2017، ص 256.

بأنه: (حق إدارة الضرائب في الإطلاع على الأوراق والوثائق كلها التي تمكنها من تحديد وعاء الضرائب المختلفة ومن ربطها ومنع التهرب من أدائها)¹.

إن المشرع وبالرغم من إقراره لحق الإطلاع، إلا أنه لم يعرفه تعريفا لغويا بل أشار إليه في المادة 45 من ق ا ج²، فضلا عن المادة 2/59 من نفس القانون، والتي تنص على ما يلي: (يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة بالحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها)، فحق الاطلاع يتم باستخدام كافة الوسائل المتاحة من طرف موظفي الضرائب الذين يحوزون رتبة مراقب الضرائب على الأقل مع ضرورة التزامهم بالسر المهني أثناء أداء مهامهم.

ثانيا: سلطات الإدارة الضريبية في مجال الإطلاع الضريبي

تضمن ق ا ج حق الإدارة الضريبية في الاطلاع، فحدد الأشخاص والجهات الخاضعة له (1)، وكذا الوثائق والمستندات محل الاطلاع (2).

1- سلطة الإطلاع على الوثائق والمستندات لدى مختلف الجهات :

من أجل معرفة الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة، ومن ثمة التوصل إلى تحديد صحيح لأوعية الضرائب، خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية حق الإطلاع على جميع المستندات والدفاتر الخاصة بالمكلف سواء كانت موجودة لديه أو لدى الجهات الحكومية³ كما يمكن للإدارة الضريبية طلب التمكين من الإطلاع على وثائق موجودة لدى الإدارات

1- عبد الباسط علي جاسم، حق الإطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، العراق، العدد 41، المجلد 11، 2009، ص 209.

2- تنص المادة 45 من ق ا ج السابق ذكره على ما يلي: (يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه).

3 - عبد الباسط علي جاسم، المرجع السابق، ص 225.

العمومية،¹ مصالح الضمان الإجتماعي،² الهيئات القضائية،³ المؤسسات الخاصة⁴ والهيئات المالية وشركات التأمين⁵، كما نصت المادة 58 من ق ا ج على حق الإطلاع لدى كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية، كما يمكن ممارسة أعوان التسجيل التابعين لإدارة الضرائب سلطة الإطلاع لدى شركات الأسهم الذين يمارسون التجارة المصرفية، وكذا الشركات الجزائرية والأجنبية مهما كان نوعها⁶.

جدير بالذكر أن صلاحية ممارسة حق الإطلاع مرهون بضرورة أن يحمل عون إدارة الأمر أمرا بمهمة يكون صادرا عن الإدارة الضريبية المعنية، مع ضرورة التزامه بالسري المهني.

2- سلطة الإدارة الضريبية في فحص المستندات والوثائق:

قد يستاء بعض المكلفين بالضريبة ويتذمرون كون سلطة الإطلاع فيها إزعاج للمكلفين وإرهاقا لهم، لكن المتفق عليه أن الرقابة الجدية لا تزجج سوى سيئي النية، إذ تملك الإدارة الضريبية طبقا للقانون كل الحرية في الإطلاع، وحق مراجعة جميع الملفات والوثائق المتعلقة بنشاط المكلفين بالضريبة، واستعمال كافة الوسائل المتاحة من أجل إثبات أو دحض قرينة الصحة المفترضة في إقرار وتصريح المكلف بالضريبة، وإعادة تقييم المادة الخاضعة للضريبة وتحديد المبلغ الواجب الدفع،⁷ عن طريق الإطلاع على العقود المبرمة، الفواتير أسانيد الأصول والخصوم، أو أي وثيقة يمكن أن يستند إليها المكلف في تبرير طلب تخفيض أو إلغاء

1- انظر المادة 1/46 من ق ا ج، المرجع السابق .

2 - المرجع نفسه، المادة 3/46 .

3 - المرجع نفسه، المادة 2/47.

4 - المرجع نفسه، المادة 53.

5- المرجع نفسه، المواد: 51 مكرر، 4، المادة 52، المادة 52 مكرر .

6 - المرجع نفسه المواد: 58 و 59 .

7 - حليلة بن شعاعة، محمد الأخضر كرام، المرجع السابق، ص 258.

للضريبة، وتدون قائمة الوثائق والمستندات والدفاتر التي استلمها أعوان الضرائب من أجل الإطلاع عليها في محضر في نهاية عملية الفحص والتدقيق¹.

الفرع الثاني : نطاق تطبيق سلطة الإطلاع الضريبي

تجدر الإشارة أن المشرع المالي أقر حق الإطلاع من أجل أن تتمكن الإدارة الضريبية من تقدير الضريبة المستحقة بشكل دقيق، أو بنسبة صحيحة أقرب إلى الحقيقة التي يحاول المكلف بالضريبة إخفاءها، غير أن تطبيق حق الإطلاع قد تعرض لانتقادات عديدة تتركز جُلها في الخشية من إساءة استعماله ضد المكلف، أو التعارض مع ما يدخل ضمن مفهوم الحياة الخاصة للمكلف، لذا تمت إحاطة هذا الحق بضمانات مختلفة تتمحور جميعها في تحديد وحصر محل حق الاطلاع بدقة (أولاً)، وذلك من أجل عدم كشف أسرار المكلف أو إفشائها (ثانياً) عند قيام الإدارة الضريبية باستعمال هذا الحق.

أولاً: تحديد وحصر محل حق الإطلاع

إن ممارسة حق الإطلاع من الإدارة الضريبية ليس حقاً مطلقاً يمكن ممارسته كيفما تشاء، بل يجب على الإدارة الضريبية التقيد بممارسته إزاء أشخاص محددين بالقانون ويصدد وثائق أو مستندات نوعية²، فالوثائق محل الإطلاع تنحصر في كل الأوراق المستندات والدفاتر الحسابية، الوثائق المهنية، السجلات المتعلقة بعمليات الجرد والإحصاء سجلات تحويل الأسهم، وكذا مختلف المستندات المدونة في وسائل إلكترونية.

تجدر الإشارة أن حق الإطلاع يجب أن يكون في أوقات العمل الرسمية وليس في أوقات خارجة عنها، وهو ما يعرف بالإختصاص الزمني المنصوص عليه في قانون الإجراءات

1 - صالح العبد، المرجع السابق، ص 58.

2 - زعزعة فاطمة، المرجع السابق، ص 64.

الجبائية،¹ أما الأشخاص والهيئات الذين يمكن إخضاعهم لسلطة الإطلاع فهم محدّدون في قانون الإجراءات الجبائية.²

ثانيا: التزام موظفي الإدارة الضريبية بالسر المهني

نظرا لخصوصية المصلحة موضوع الحماية من قبل المشرع الضريبي والمتمثلة في مصلحة الخزينة العامة للدولة، مما أدى بهذا الأخير إلى تمتيع الإدارة الضريبية بسلطات وامتيازات واسعة في التثبت من حقيقة المركز المالي للمكلف الخاضع للضريبة، وذلك من خلال إتاحة الإطلاع على سجلاته ومراسلاته للوصول إلى تقدير صحيح للضريبة، لكن هذا لا يمنع من ضرورة المحافظة على كل ما يتعلق بنشاط المكلف، فلا يجوز لموظفي الإدارة إعطاء أي بيانات، أو إطلاع الغير على أي ورقة أو تقرير أو معلومة مما يتعلق بدخل المكلف، كونها تعد أسراراً محضوراً إفشاؤها، إلا ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكام القانون أو للفصل في منازعات ضريبية.³

تجدر الإشارة إلى أن مبدأ الحفاظ على السر المهني لا يندرج ضمنه البيانات والمعلومات التي تتوافر للجميع، أو التي يستوجب القانون فيها العلانية لمقتضيات المصلحة العامة التي تسمو على المصلحة الخاصة.

1 - للإطلاع انظر المادة 2/18 من ق ا ج، المرجع السابق.

2 - المرجع نفسه، المواد من : 45 إلى 61.

3 - انظر المادة: 2/65 و3 من ق ا ج، المرجع السابق.

المطلب الثاني: سلطة الإدارة الضريبية في إجراء المعاينات

إن امتيازات السلطة العامة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية تسمح لها بالنقصي والبحث عن حقيقة الدخل الخاضع للضريبة بهدف تحقيق معرفة أكثر دقة للوعاء الضريبي وذلك من خلال إجراء المعاينة الميدانية¹ للمكان الذي يمارس فيه المكلف نشاطه من أجل تحديد حجم النشاط الفعلي، أو إثبات وجود حالات تدليس، غش، أو تملص ضريبي ففي حالة وجود قرائن تدل على محاولة للقيام بممارسات تدليسية فإنه يمكن للإدارة الضريبية أن تقوم بمعاينات مفاجئة دون إعلان مسبق² في كل المحلات قصد البحث وحجز كل المستندات والوثائق والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من المراقبة ودفع الضريبة³.

إن تكريس حق المعاينة في القانون الضريبي (الفرع الأول)، إنما كان ضمن إجراءات وشروط صارمة وتحت رقابة القاضي وإشرافه، فهذه الآلية الخطيرة تهدف إلى ضبط المكلف وهو في حال أو عقب ارتكابه لأفعال تدليسية قصد التهرب الضريبي، أو بصدد افتعال عملية إفسار، فتم تخويل الإدارة الضريبية سلطة معاينة حالة التلبس الجبائي (الفرع الثاني) كإجراء فجائي، من أجل وضع حد للأفعال غير المشروعة وحماية موارد الخزينة العمومية من الضياع.

1 - فريجات اسماعيل، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، مداخلة ملقاة في إطار الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، المنعقد يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، جامعة 08 ماي 1945، قلمة، ص 9.

2 - راجع المذكرة رقم: 2013، المؤرخة في: 04 أكتوبر 2004، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، المتعلقة بكيفيات تطبيق حق المعاينة، ص 1، (الملحق رقم 02 في المذكرة).

3 - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2011-2012.

الفرع الأول: تكريس حق المعاينة في القانون الضريبي

تملك الإدارة الضريبية العديد من السلطات والحقوق تخول لها الوصول إلى التقدير الصحيح للضريبة، وبشكل حق المعاينة واحدا من تلك الحقوق باعتباره أحد أشكال البحث والتحري التي تقوم بها الإدارة الجبائية لإثبات وإقامة الأدلة حول الأسس والقواعد الحقيقية المنشئة للضريبة بغية الوصول لتقدير أقرب ما يكون للعدالة الضريبية.

أقر المشرع في ق ا ج¹ ممارسة حق المعاينة ، إذ نصت المادة 22 منه على مايلي: (يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة)، كما نصت المادة 34 من نفس القانون على ما يلي: (من أجل ممارسة حقها في الرقابة و عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة و دفع الضريبة).

ما يميز هذا الإجراء، أنه لا يمكن مباشرته إلا بوجود ممارسات تدليسية، فضلا عن الترخيص بإجرائه من قبل السلطة القضائية المختصة²، وهو ما كرسته المادة 35 من ق ا ج بالقول: (لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض فوضه هذا الأخير)، ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص ما يأتي :

1 - انظر المواد: من 22 إلى 24 ومن 33 إلى 37 من ق ا ج، المرجع السابق.

2 - صالح العبد ، المرجع السابق، ص 60.

1- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعaine.

2- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.

3- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم

البحث عن دلائل عليها.

4- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعaine ورتبهم و صفاتهم.

إن عملية المعaine وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تتم تحت سلطة القاضي ورقابته، لهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية¹، ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية، ويجب أن يتضمن الطلب مبررات اللجوء للمعaine، والتعريف بالشخص الطبيعي أو المعنوي محل المعaine، والوقائع المادية والقانونية التي من شأنها إثبات استعمال المكلف لطرق احتيالية تدليسية، وأسماء الأعوان المكلفين بالمعaine، و صفتهم، و يوجه هذا الطلب لرئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو أي قاض مفوض قانوناً لاستصدار أمر بإجراء المعaine.²

تنتهي عملية المعaine بتحرير محضر³ يتم فيه سرد مجريات العملية، وتدون فيه المعainات المسجلة، خاصة المستندات والوثائق المحجوزة، وتسلم نسخة من محضر الجرد إلى المكلف أو شاغل الأماكن أو ممثله، فيما ترسل النسخ الأصلية لمحضر إلى القاضي الذي رخص بالمعaine، كما يقوم الأعوان الذين باشرُوا عملية المعaine بإعداد تقرير مفصل يقدم إلى المدير الولائي للضرائب، حيث يتخذ على ضوءه قراراً بإخضاع المكلف إلى تحقيق محاسبي

1 - مذكرة م ع ض رقم: 2013، الملحق رقم 02 في المذكرة، المرجع السابق، ص 5.

2 - عبد الفتاح مراد، التحقيق الجبائي التطبيقي، د ط، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 1995، ص 268.

3 - فلكاوي مريم، خصوصية المتابعة الجزائية للمخالفة الجبائية، مداخلة لمقابلة في إطار الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، المنعقد يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، د ذ ص.

أو تحقيق معمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة، أو مراقبة للوثائق، وذلك شريطة حصوله على موافقة مديرية البحث والمراجعات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب.

ما يلاحظ في هذا المجال، أن سلطة المعاينة تعد سلطة هامة تستطيع الإدارة من خلالها تكوين صورة كاملة عن صحة شكوكةا من عدمها، حيث تستمد أهميتها من كونها إجراء فجائي عكس الاطلاع، مما جعل المشرع يقيد هذا الحق لضمان حماية حرمة الحياة الخاصة للطرف الضعيف في هذه العلاقة ألا وهو المكلف بالضريبة.¹

الفرع الثاني: سلطة معاينة حالة التلبس الجبائي

إن التلبس الجبائي هو آلية رقابية غير مستقلة، تمارس في إطار باقي آليات الرقابة الضريبية الأخرى، كالحق في المعاينة أو التحقيق أو الاطلاع أو الرقابة، وهو يسمح للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف جنحة الغش الضريبي الجارية، حال توافر مؤشرات قوية علي قيامها وهذا حتى قبل حلول آجال الالتزام بالتصريحات الضريبية.²

تجدر الإشارة أن التلبس الجبائي إجراء جديد استحدث بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010،³ وتم إثارؤه بموجب قانون المالية لسنة 2012،⁴ وقد منح المشرع للإدارة من خلال

1- حليلة بن شعاعة، محمد الأخضر كرام، المرجع السابق، ص 264.

2- رسالة م ع ض، (نشرة شهرية ل: م ع ض)، (التلبس الجبائي: وسيلة رقابة لأجل نتائج جيدة)، عدد 68، سنة 2013 ص 7، نقلا عن الموقع: <https://www.mfdgi.gov.dz>، المرجع السابق، تاريخ الاطلاع: 2020/07/11 الساعة: 22:25.

3- انظر المواد 07 و 08 من الأمر رقم 09-09 مؤرخ في 30 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010 ج. ر. ج. ج، عدد 78، الصادر في 30 ديسمبر 2009.

4- انظر المادة 12 من الأمر رقم 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج. ر. ج. ج عدد 72، الصادر في 30 ديسمبر 2012.

هذا الإجراء العديد من السلطات الاستثنائية التي ضيقت كثيرا على المكلفين، وأفقدتهم عدة ضمانات كانوا يتمتعون بها عندما يخضعون للرقابة الجبائية¹.

جدير بالذكر، أن المشرع قد وضع تعريفا للتلبس الجبائي (أولا) ضمن ق ا ج، كما حدد مجالات تطبيقه (ثانيا)، واشترط فضلا عن ذلك شروط صحة هذا الإجراء (ثالثا) تحت طائلة البطالان.

أولا: تعريف التلبس الجبائي.

عرف المشرع التلبس الجبائي في ق ا ج، بحيث اعتبره عملية مراقبة غير مستقلة عن باقي وسائل التحقيق الجبائي التي تمارسها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار²، وبالتالي ضرورة حماية مصالح الخزينة العمومية من أي عمل من شأنه أن يشكل تهديدا أو عائقا أمام تحصيل الديون الجبائية المستقبلية.

إذن فهذه الآلية هي عبارة عن سلطة رقابية مرتبطة ببقية سلطات الإدارة الضريبية من شأنه أن يسمح لهذه الأخيرة بالتدخل لوضع حد لجنحة الغش الجبائي الجارية، وذلك حالما تتوفر المؤشرات الكافية حتى قبل انقضاء آجال تقديم التصريحات الجبائية، فالتلبس يظهر من خلال مباغثة³ المكلف وهو في حال أو عقب ارتكابه لأفعال تدليسية ومناورات قصد التهرب الضريبي، وأن تكون تلك الأفعال خطيرة بحيث يمكن أن تهدد عملية تحصيل الديون الضريبية.

1 - نواصرية الزهراء، التلبس الجبائي وأثره عند الرقابة الجبائية، مداخلة لمقابلة في إطار الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، المنعقد يومي 28 و29 أكتوبر 2015، جامعة 08 ماي 1945 قالمية، ص 3.

2 - انظر المادة : 20 مكرر 3 من ق ا ج السابق الذكر.

3 - نواصرية الزهراء، المرجع السابق، ص 4.

ثانياً: مجالات تطبيق التلبس الجبائي

يمكن القول أن أهم ما يميز إجراء التلبس الجبائي أنه إجراء داخل إجراء، فهو لا يمارس بشكل مستقل عن إجراءات الرقابة الجبائية والتحري التي تمارسها الإدارة في مراقبة ممارسة النشاط الاقتصادي، والمتمثلة في سلطة المعاينة، الإطلاع، التحري والتحقق وبالتالي فإنه يجرى في إطار الإجراءات المتواجدة مسبقاً أي كانت¹، فأعوان الإدارة الضريبية وفي إطار ممارستهم لمهامهم العادية يجب عليهم معاينة جنحة التلبس الجبائي إذا لاحظوا حالة من حالاتها المحددة.

لقد أقر المشرع مجموعة من الشروط من أجل مباشرة هذا الإجراء والتي حددها بموجب أحكام المادة 20 مكرر 03 من ق ا ج والتي جاء فيها: (بغض النظر عن كل الأحكام المتعلقة بالمراقبة وبالتحقيق الجبائي يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمحلفين قانوناً، في ظروف يمكن أن تشكل تهديداً لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي).

فالتلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة لترتيب عملية الإعسار على الخصوص²، و يسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف العث الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة، كما يسمح للإدارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب، وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

1 - رسالة م ع ض، العدد 68، المرجع السابق، ص 6.

2 - نواصير الزهراء، المرجع السابق، ص 7.

ثالثاً: شروط صحة إجراءات التلبس

لا يمكن تطبيق إجراء التلبس الجبائي إلا بعد الموافقة المسبقة للإدارة المركزية وبالتحديد مديرية الأبحاث والمراجعات، فبعد تقديم طلب ترخيص بإجراء معاينة حالة التلبس من طرف المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، يتعين على مديرية الأبحاث والمراجعات في م ع ض الرد خلال أجل 48 ساعة سواء بالقبول أو الرفض، وفي حالة عدم الرد فيعد ذلك رفضاً ضمناً¹، ويشترط المشرع مجموعة من الشروط لصحة إجراءات التلبس تتمثل هذه الشروط في ما يلي²:

1- حالة ممارسة نشاط خفي.

2- التدليل بوثائق غير مطابقة للتصريحات المودعة على مستوى مصالح الضرائب للتهرب أو الاستفادة من امتيازات غير مستحقة.

3- القيام بعمليات بيع و شراء دون فواتير لإخفاء رقم الأعمال الحقيقي.

4- تحويل نظام الامتيازات الجبائية عن مساره المحدد بموجب شهادة الإعفاء.

إن هذا الإجراء المستحدث في التشريع الجزائري المتمثل في التلبس الجبائي يعد وسيلة هامة لقمع عمليات التهرب والغش الجبائي³ فضلا عن المراقبة الصارمة للنشاطات قصيرة المدى، وصولاً إلى تعزيز عملية التحصيل الضريبي التي سنكرس الفصل الموالي لدراستها.

1 - رسالة م ع ض، العدد 68، المرجع السابق، ص 8.

2 - نواصرية الزهراء، المرجع السابق، ص 4.

3 - رسالة م ع ض، العدد 68، المرجع السابق، ص 2.

الفصل الثاني

امتيازات الإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة

الفصل الثاني

امتيازات الإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة

إن عملية تحصيل الديون الضريبية هي سلسلة من الإجراءات التي أحاطها المشرع بضمانات عديدة حماية لهذه الديون، تبدأ أولاً بالتحصيل الودي الرضائي فإذا لم يدفع المكلف ما استحق عليه من ديون ضريبية بشكل طوعي، عندها تلجأ الإدارة إلى استخدام الامتيازات المقررة لها قانوناً والمتمثلة في التحصيل القسري الجبري¹ والذي يتم في إطار القوة التنفيذية المستمدة من الجداول المقدمة من طرف وزير المالية.²

وحرصاً من المشرع على ضمان تحصيل الدين الضريبي، فإنه جعل منه ديناً ممتازاً لا يخضع لأحكام التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، كما أنه لا يقاس مع غيره من الديون³ فضلاً على أن الإدارة الضريبية تملك حق التقدم والتتبع⁴ من أجل أن تضمن تحصيل هذا الدين تحصيلاً كاملاً غير منقوص، كونه يستمد قوته التنفيذية من عدة مصادر، منها أنه دين مفروض بحكم القانون، فهو لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية أو المكلف، بل هو قائم بحكم القانون.

- 1 - مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية، مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون، العدد 39، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، سبتمبر 2014، ص 246.
- 2 - مانع سلمى، إجراءات المتابعات الضريبية ورقابة القاضي الإداري عليها، مجلة المفكر، العدد 14، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2006، ص 180.
- 3 - حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، أطروحة مقدمة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس فلسطين 2006، ص 51.
- 4 - بن عمور عائشة، الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016-2017، ص 87.

تعد الطبيعة الخاصة للدين الضريبي (المبحث الأول) سلطة فعالة من السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية في مجال تحصيل ديون الضريبة،¹ بحيث جعله المشرع يختلف عن بقية الديون الأخرى، ووضع له أحكاما خاصة تضمن الوفاء به، كما أن آليات تحصيل الدين الضريبي (المبحث الثاني) تجسد امتيازاً مهما للإدارة الضريبية عبر سلطة التحصيل الجبري للدين الضريبي، أو ما يعرف بسلطة المتابعات والتي يمكن مباشرتها دون اللجوء للجهات القضائية.

المبحث الأول

الطبيعة الخاصة للدين الضريبي

تعد الضرائب والرسوم التي في حكمها من أهم الموارد المالية لميزانية الدولة والجماعات المحلية، وتساهم بشكل فعال في تمويل النفقات العمومية وإنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية في البلاد، لذلك فقد عامل التشريع الجزائري الدين الجبائي معاملة خاصة ميزته عن غيره من الديون، ومنحته قوة تنفيذية يفتردها سائر الدائنين، فمصدر هذه الأخيرة أنه دين مفروض بحكم القانون، إذ لا يتوقف على إرادة المكلف أو الإدارة الضريبية، كما أنه واجب الأداء رغم المنازعة في صحته أو مقداره²، دون أن يخضع لأحكام التقادم المنصوص عليها

1 - مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، أطروحة مقدمة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس فلسطين، 2006، ص 53.

2 - هاني محمد حسن شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، أطروحة مقدمة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006 ص 27.

في القانون المدني، وتملك الإدارة الضريبية حق التقدم والتتبع لتحصيل دينها قبل سائر الدائنين¹.

إن خصائص الدين الضريبي هي في حقيقتها امتيازات للإدارة الضريبية من أجل استخلاصه وإيداعه في الخزينة العمومية، فالقوة التنفيذية للدين الضريبي (المطلب الأول) وامتيازته على غيره من الديون (المطلب الثاني)، من شأنه أن يعزز من مركز الإدارة الضريبية ويجعل من تسديد الدين الضريبي أمراً لا مفر منه، ما لم يكن هناك عفو من قبل الدولة بالنسبة لبعض الفئات في إطار سياسة العفو الضريبي التي قد تمارسها الدولة من حين لآخر.

المطلب الأول : القوة التنفيذية للدين الضريبي

لا يخفى على احد ما أصبحت تشكله المداخل الضريبية من نسبة عالية في مداخل الدولة، إذ أصبحت تشكل المورد الجبائي الأساسي بعد تراجع أسعار المحروقات في الأسواق الدولية، هذا وحده كاف لتبيان أهمية الديون الضريبية، فضلا عن ذلك فإن هذا الدين يستمد قوته التنفيذية من عدة مصادر منها القانون الضريبي، ومنها الإجراءات الإدارية المتنوعة التي يقوم مفتش الضرائب قبل تحديد الضريبة، وكذلك ما يقوم به قابض الضرائب من إجراءات للمطالبة بتسديد الدين الضريبي.

الفرع الأول : دين الضريبة مفروض بحكم القانون

من المعلوم انه للدائن العادي كامل الحرية في المطالبة بدينه من عدمه، أما الإدارة الضريبية فهي ملزمة بالمطالبة بهذا الدين وليس لها خيار في ذلك²، فالدين الضريبي مقرر ومفروض بموجب النصوص القانونية (أولاً)، كما أن هذا الدين لا يرتبط بأي من إرادتي المكلف أو الإدارة الضريبية (ثانياً).

1 - يتيح حق التقدم للإدارة الضريبية استيفاء الدين الضريبي قبل الدائنين الآخرين، أما حق التتبع فيضمن الحصول على مبلغ

الدين الضريبي في أي يد كان حتى ولو كان في يد الغير.

2 - مجدي نبيل محمود شرعب، المرجع السابق، ص 54.

أولاً: القانون كمصدر القوة التنفيذية للضريبة

حسب الفصل الأول من الباب الأول من ق 1 ج، في الجزء الرابع المتعلق بإجراءات التحصيل، فإن الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحصل بموجب الجداول التي يقوم وزير المالية أو ممثله بإدخالها حيز التنفيذ¹، فوزير المالية بصفته عضواً في الحكومة، يختص بتنفيذ السياسة المالية للدولة، ويعطي للإصدار الضريبي خاصية تنفيذية عن طريق منح الجداول الصيغة التنفيذية² سواء بنفسه أو عن طريق من يمثله، فهذا الأخير هو الذي يضي على عمليات قابضي الضرائب الصبغة التنفيذية من أجل استعمال حقه في التحصيل، فهذه السندات ذات الصبغة القانونية وثائق إدارية يصادق عليها وزير المالية قانونياً غير أنه يقوم بتفويض المدير الولائي للضرائب ليصادق عليها نيابة عنه.

ولا يمكن لقابض الضرائب أن يأخذ السند التنفيذي على عاتقه - والمتمثل في الدين الضريبي - إلا إذا تأكد من أن هذا الدين منصوص عليه بموجب القانون الضريبي، وأنه مدرج في ميزانية الدولة، وأن الجدول الذي يحمله موقع عليه من قبل مفتش الضرائب المختص ويتضمن البيانات اللازمة، كما أن التصفية موافقة لسعر الضريبة القانوني، وأن الضريبة غير متقدمة بالنسبة لوعائها، فلا يجوز تحصيل أي ضريبة أو رسم أو حق إلا بموجب نص قانوني تشريعي³.

1 - انظر المادة 1/143 من ق 1 ج، المرجع السابق.

2 - صالح العبد، المرجع السابق، ص 134.

3- انظر المادة 78 من دستور 1996، منشور بموجب مرسوم رئاسي رقم 96 - 438 مؤرخ في 07 ديسمبر 1996، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور، المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996 في ج. ر. ج. ج. عدد 76، صادر في 08 ديسمبر 1993، معدل بموجب قانون رقم 02 - 03 مؤرخ في 10 أبريل 2002، ج. ر. ج. ج. عدد 25، صادر في 14 أبريل 2002، وعدل أيضاً بمقتضى قانون رقم 08-19 مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج. ر. ج. ج. عدد 63، صادر في 16 نوفمبر 2008، وعدل أيضاً بمقتضى قانون 16-01 مؤرخ في 06 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج. ر. ج. ج. عدد 14، صادر في 07 مارس 2016.

ثانياً: عدم توقف دين الضريبة على إرادتي الإدارة الضريبية والمكلف

لا يملك الدائن وهي الإدارة الضريبية أن تتنازل عن الدين الضريبي (1)، كما أن هذا الأخير لا يتوقف على إرادة المكلف (2)، فقرار تحديد الضريبة كاشف وليس منشيء لهذا الدين.

1 - عدم توقف دين الضريبة على إرادة الإدارة الضريبية :

إن الدين الضريبي يمر بعدة مراحل قبل عملية تحديده، فقد وضع القانون الضريبي القواعد التي تسمح بمراقبة العناصر الخاضعة للضريبة،¹ إذ تسبق تحديده إجراءات إدارية متنوعة يقوم بها مفتش الضرائب، فهناك بعض الضرائب التي تصدر بناءً على معاينة مباشرة من طرف الإدارة الضريبية، وأخرى تصدر بناءً على تصريحات المكلف نفسه، وفي أحياناً أخرى تحدد الضريبة بناءً على رقابة محاسبية وعن تبادل للحجج بين الإدارة والمكلف فإذا صدرت الضريبة وكان التقدير وفقاً لأحكام القانون الضريبي فليس هناك مبرر لعدم أداء الضريبة، بل يجب على المكلف أن يؤديها طوعاً، كونه عمل إداري تتجسد فيه إرادة المشرع لهذا فهو شأن يتعلق بالنظام العام وما هو إلا تكريس للدين الضريبي الذي يتحقق بمجرد تحقق الواقعة المنشئة له أما الإدارة الضريبية فهي ليست سوى جهة إدارية قائمة على تحصيل هذا الدين وفقاً لما ينص عليه القانون.²

2 - عدم توقف دين الضريبة على إرادة المكلف :

يملك الدائن في الديون العادية الخيار في المطالبة بدينه من عدمه، بينما الديون التي يكون الدائن فيها الإدارة الضريبية، فإنه يجب على المكلف أن يسعى من تلقاء نفسه إذا حل أجل استحقاق الضريبة³ للوفاء بها دون أن ينتظر من الإدارة الضريبية أن تبادر بالمطالبة بها

1 - هاني محمد حسن شبيطة، المرجع السابق، ص 27.

2 - مجدي نبيل محمود شرعب، المرجع السابق، ص 57.

3 - المرجع نفسه، ص 54.

فدين الضريبة محمول وليس مطلوب، أي يتوجب على المكلف المبادرة بتسديد الدين الضريبي قبل مطالبته به تنفيذاً لأحكام ق 1 ج¹، فإذا امتنع أو تأخر المكلف عن سداد دين الضريبة في الآجال المحددة قانوناً، فإنه يعرض نفسه للجزاءات والعقوبات المنصوص عليها في القانون الضريبي، والتي تمثل بدورها ضماناً فعالة لحماية أموال الخزينة من الضياع.

الفرع الثاني : استحقاق الدين الضريبي رغم المنازعة في صحته

يمنح المشرع من حين لآخر الإدارة الضريبية مجموعة من السلطات والامتيازات غير المألوفة في القوانين العادية، منها أنه جعل دين الضريبة ديناً محمولاً لا مطلوباً، كما لا يمكن إيقاف تنفيذه دون تقديم ضمانات كافية لذلك.

إن المتأمل لمقتضيات المادة 74 من ق 1 ج يقف على حقيقة مؤداها أن استخلاص الدين الضريبي يكون بغض النظر عن أية منازعة أو مطالبة باشرها المكلف المدين، وليس أمامه من مناص لتقاضي هذا الفرض الواجب غير القابل لأي نوع من المماطلة ووقف أداء المبالغ المطالب بها كلا أو بعضاً سوى برفع شكوى ضمن الآجال القانونية² وتكوين ضمانات حقيقية من شأنها تأمين تحصيل الديون المتنازع عليها، وفي حالة عدم تقديم الضمانات يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجيء دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30 % من مبلغ الضرائب المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص.

1 - تحصيل الضرائب من طرف الإدارة الجبائية وأداؤها من طرف المكلفين يكون حتمي بمجرد توافر شروطها المنصوص عليها في المادة: 354 من أمر رقم 76-101 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن ق ض م ر م، ج. ر. ج. ج. ، عدد 102، صادر في 22 ديسمبر 1976، معدل ومتمم. ن

2 - لكي تصح الشكوى يتوجب على المكلف بالضريبة التقيد بالشروط المنصوص عليها في المواد: 72، 73 و 75 من ق 1 ج، المرجع السابق.

إن المشرع قد استثنى المكلف الذي يثبت أنه وقع ضحية فرض ضريبي مزدوج أو كانت الضريبة نتيجة أخطاء مادية جلية تفرها إدارة الضرائب من تقديم الضمانات أو دفع ما يساوي 30 % من قيمة الضريبة¹.

تجدر الإشارة أن المشرع إذ أتاح للمكلف بإرجاء دفع ما عليه من ديون ضريبية مخالفاً بذلك القاعدة الضريبية التي تقول (الدفع أولاً ثم المعارضة)²، فإنما خص تطبيق هذا التدبير فقط على الشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية، مستثنياً من ذلك الشكاوى المتعلقة بالغش الضريبي، فالطعن كقاعدة عامة في المواد الضريبية غير موقف للتنفيذ مثلما هو الشأن بالنسبة للقانون الخاص، والهدف من هذا المبدأ إنما تم إقراره رعاية لحقوق الخزينة العامة، والحيولة دون تهرب المكلفين من سداد الضريبة، خاصة إذا ما تقدم المكلف بطعن غير مؤسس، أو كان الهدف من الطعن منع الإدارة الجبائية من تحصيل الدين الضريبي تماطلاً وربحاً للوقت.

جدير بالذكر أن المشرع وفقاً لأحكام المادة 74 من ق ا ج قد وسع من دائرة الضمانات المقبولة، ومن شأن هذه التوسعة تحقيق هدفين، يتمثل الأول في التخفيف على المكلف عناء الخضوع لنوع محصور من الضمانات لا يستطيع تأمينها أو توفيرها في بعض الظروف.

أما الهدف الثاني فهو خلق نوع من المرونة لدى قابض الضرائب بمنحه سلطة تقديرية واسعة في تقدير هذه الضمانات المقدمة بحسب ظروف الزمان والمكان، ولا يحد من سلطته في هذا المجال أي قيد أو عائق كيفما كان، إذ تعود له كافة الصلاحيات في تقييم طبيعة وقيمة الضمانات المقدمة.

إن في هذا السياق وتأميناً لتغطية الدين الضريبي المطلوب تحصيله لفائدة الخزينة نجد أن المشرع قد متع إدارة الضرائب بما يمكن أن نصلح عليه بدرع واقى من تدخل القضاء من خلال أحكامه وقراراته لوقف إجراءات التحصيل تجاه المكلفين المنازعين في مبالغ الديون

1 - المادة 74 / 2 من ق ا ج، المرجع السابق.

2 - هاني محمد حسن شبيطة، المرجع السابق، ص 26.

الملزمين بها، وقد جاءت المادة واضحة وصريحة ولا تقبل أي تأويل ولا تخول أي سلطة تقديرية للقضاء في تقدير الضمانات أو في إمكانية الحكم بإيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل في غياب الضمانات وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر في: 2005/03/08.¹

المطلب الثاني : امتياز الدين الضريبي على غيره من الديون

تعد إدارة الضرائب الأداة التنفيذية التي تعتمد عليها الدولة لوضع سياساتها وتشريعها الضريبيين موضع التنفيذ، ولأجل تمكينها من أداء هذا الدور بنجاح وفعالية فإن المشرع الضريبي قد اعترف لها بصفة أو بأخرى بممارسة امتيازات استثنائية في تعاملاتها مع المكلفين بالضريبة، فبالإضافة إلى قيام المشرع بإسباغ الدين الضريبي بعدة خصائص تجعل من أدائه أمرا لا مفر منه، فإنه أبقى إلا أن يتمتع الإدارة الضريبية بحق الأولوية في استيفاء ديونها بحيث تتقدم على جميع الدائنين² نظرا للفائدة التي يجنيها الجميع من تغذية خزينة الدولة لضمان تمويل ميزانياتها.

إن الهدف الأساسي من جعل دين الضريبة دينا ممتازا إنما يعكس رغبة المشرع في جعل الأولوية لسداد دين الضريبة المستحقة ضمانا لتحصيله تحصيلًا كاملا، وحماية لحقوق الخزينة العامة، ولذلك فالدين الضريبي لا يخضع لأحكام التقادم المدنية (الفرع الأول)، كما أن الإدارة الضريبية -و ضمانا لتحصيله- فهي تملك حق التقدم والتتبع (الفرع الثاني).

الفرع الأول : عدم خضوع الدين الضريبي لأحكام التقادم المدنية

من المعروف أن التقادم هو أحد أسباب انقضاء الالتزام بصفة عامة، فإذا لم يباشر صاحب الحق في خلال المدة المحددة له قانونا بالمطالبة بحقه اعتبر ذلك قرينة على تنازله على حقه أو الانتفاع به تطبيقا لمبدأ استقرار المعاملات، وحتى لا يكون المدين رهينة بيد

1 - قرار مجلس الدولة رقم: 022919 الصادر بتاريخ: 2005/03/08، الغرفة الثانية، نقلا عن فضيل كوسة، منازعات

التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د ذ ط، دار هومة، الجزائر 2011، ص 77.

2 - مجدي نبيل محمود شرعب، المرجع السابق، ص 62.

الدائن يطالبه في أي وقت بهذا الحق، لذلك نجد أن التشريعات تتجه إلى وضع مدد زمنية لا يستطيع صاحب الحق أن يطالب بحقه بعد فوات مدة زمنية معينة، ونظرا لما لهذا الموضوع من أهمية فقد نظمته المشرع في نصوص قانونية بموجب المادة 311 من القانون المدني¹ والمادة 39 من ق ا ج²، فحددت مدة أجل أربع (04) سنوات كأجل للتقادم، تتقادم فيه اعمال الادارة الضريبية، إذ تفقد الحق في تحصيل الضريبة لعدم مباشرتها أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة أربع سنوات (04) متتالية.

فالدين الضريبي أفلت من أحكام التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، بل يخضع للتقادم الضريبي (أولا) الذي يختلف عن التقادم في المواد المدنية، غير أن المشرع - وحماية للدين الضريبي - قد أتاح لقابض الضرائب استخدام عدة آليات لحمايته من التقادم (ثانيا) .

أولا : التقادم الضريبي (التقادم الرباعي)

وضع المشرع قواعد حدد فيها الإطار الزمني لمباشرة عملية تحصيل مستحقات الخزينة العمومية وتنفيذ جدول التحصيل الضريبي وفقا لأحكام ق ا ج³، حيث منح لإدارة الضرائب أجالا محددة بأربعة سنوات لتحصيل ديونها من المكلفين بالضريبة، وحتى لا تكون محلا للتقادم الضريبي، الذي سيفقد إدارة الضرائب الحق في تحصيل الضريبة لعدم مباشرة أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة أربع سنوات متتالية⁴.

يبدأ حساب سريان التقادم من يوم وجوب تحصيل الديون المفروضة على المكلف بالضريبة وبالتالي تتقادم دعوى التحصيل إذا توافرت شروط قيامه، إذ أن حق قابض الضرائب

-
- 1 - صدر القانون المدني بموجب أمر رقم 75-58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، ج. ر. ج. ج. ج. عدد 31، صادر في 30 سبتمبر 1975، معدل ومتمم.
 - 2 - تنص المادة 39 من ق ا ج على مايلي: (يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية..)
 - 3 - المرجع نفسه، المادة 106.
 - 4 - انظر المادة: 326 من ق ض م ر م، المرجع السابق.

في المطالبة بالدين الضريبي يسقط بعد مرور أربع سنوات دون أن يقوم بأي إجراء للمطالبة بالدين،¹ وفي مادة تحصيل الضرائب ينقطع التقادم بشتى الوسائل² من بينها الإنذار القانوني الحجز، البيع، المتابعات القضائية، أو أي إجراء آخر مماثل.

ثانياً: آليات حماية الدين الضريبي من التقادم

من المعلوم أن حق قابض الضرائب في المطالبة بالدين الضريبي يسقط بعد مرور أربع سنوات دون أن يقوم بأي إجراء للمطالبة بالدين، وهذا الأمر معروف ومنظم من طرف القانون الضريبي لتأطير العلاقة بين أطراف العملية الضريبية تفادياً للفوضى في المعاملات، حيث يبدأ حساب أجل التقادم من تاريخ وضع الجدول قيد التحصيل، وفي حالة انقطاع أجل التقادم بسبب من الأسباب في تاريخ ما، فإنه يوقف العمل بالتقادم الرباعي ويستبدل آلياً بالتقادم المدني بخمسة عشر سنة³.

جدير بالذكر أن المشرع الجزائري لم يقيد قابض الضرائب بوسيلة واحدة لقطع التقادم بل أتاح له إمكانية الاستفادة من وسائل قطع التقادم المختلفة المنصوص عليها في القانون الضريبي، ويهدف المشرع من خلال ذلك إلى تمكين القابض من جميع الوسائل المتاحة قانوناً لحماية الدين الضريبي وعدم غل يده، وهكذا فإن أي إجراء يقوم به القابض في هذا الإطار إلا

1 - تنص المادة 159 من ق ا ج السابق ذكره على ما يلي: (يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضد مكلف بالضريبة، طيلة أربع سنوات متتالية، اعتباراً من يوم وجوب تحصيل الحقوق حق المتابعة وتسقط كل دعوى يباشرونها ضد المكلف بالضريبة...).

2- انظر قرار مجلس الدولة رقم: 16272 الصادر بتاريخ: 2005/02/15، الغرفة الثانية، نقلاً عن فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 123.

3 - تنص المادة 2/159 من ق ا ج السابق ذكره على ما يلي: (إن تبليغ أحد سندات المتابعة المذكورة أدناه، سواء كان إخطاراً أو إشعاراً للغير الحائز أو حجزاً أو أي إجراء آخر مماثل، الذي يوقف تقادم الأربع سنوات المنصوص عليه أعلاه ويستبدل آلياً بتقادم مدني).

ويجب أن يترجم كوسيلة قاطعة للتقادم وهو ما يستشف من أحكام المادة 159 من ق ا ج، كما أنه يمكن يمدد مدة التقادم في حالة ثبوت لجوء المكلف بالضريبة لأعمال تدليسية¹.

نجد من بين الإجراءات التي تقطع التقادم أيضا الإخطار أو الإشعار للغير الحائز والرهن الذي يقع على الأصل التجاري أو العقار، كما أن الطلب الإداري يقطع التقادم مثله مثل الآداء الجزئي للدين الضريبي.

الفرع الثاني : حق الإدارة الضريبية في التقدم والتتبع

إذا كان إنشاء الضريبة يعد حقا حصريا للمشرع الضريبي وحده لا غير، إلا أن فرض الالتزام الضريبي من خلال تحويله إلى دين ضريبي لا يمكن أن يتم إلا إذا تدخلت الإدارة الضريبية، وقامت بكل ما يلزمها به القانون من تدابير للوصول إلى كل الأوعية الضريبية وتحديد القيمة الحقيقية لها، وهذا حماية لحقوق الخزينة العمومية من المناورات والتحايل الذي قد يلجأ إليه المكلفون بالضريبة من أجل التملص من دفع الضريبة، خدمة لمصالحهم الشخصية و إضراراً بمصالح الخزينة العامة.

إن حق الإدارة الضريبية في التقدم على باقي الدائنين وتتبع الدين الضريبي في أي يد كان يجعلها لا تتزاحم مع الدائنين الآخرين، بحيث تفلت من قاعدة المساواة بين بينهم² وذلك عن طريق عدة حقوق أهمها: حق امتياز الخزينة في تحصيل الضريبة (أولا) والرهن الرسمي للخزينة (ثانيا)، كما خول المشرع للخزينة حقا آخر أكثر فاعلية في التحصيل ويتمثل في الإشعار للغير الحائز (ثالثا).

1 - زناتي فاطمة، المرجع السابق، ص 131.

2 - مجدي نبيل محمود شرعب، المرجع السابق، ص 62.

أولا : حق امتياز الخزينة لتحصيل الضريبة

نظرا لأهمية ديون الإدارة الضريبية ودورها الاستراتيجي في ميزانية الدولة فقد حرص المشرع على تمتيع ديون الخزينة العمومية بحق الإمتياز في الفصلين الأول والثاني من الباب الرابع من القانون المدني¹، حيث عرف هذا الأخير حق الإمتياز على أنه (أولوية يقرها القانون لدين معين مراعاة منه لصفته ولا يكون للدين امتياز إلا بمقتضى نص قانوني)².

كما أن القانون الضريبي أيضا نص على امتياز دين الضريبة، ولا يكون الدين ممتازا إلا بموجب إرادة صريحة من المشرع³، فحق الأولوية يترتب عليه تجنب تطبيق قاعدة المساواة بين الدائنين، وذلك حماية للمصلحة العامة من خلال المحافظة على حقوق الخزينة العامة وحق الأولوية هذا يكون على كافة الديون الأخرى ولو كانت مضمونة برهن رسمي ما عدا المصاريف القضائية⁴، كما تتمتع الخزينة العامة بامتياز عام يتعلق بجميع ما يملكه المدين من الأمتعة وغيرها من المنقولات المادية وغير المادية، أينما وجدت، وكذا على السلع الموجودة في المؤسسة المدينة لإدارة الضرائب.

جدير بالذكر أن المادة 381 من ق ض م ر م قد نصت على أن الخزينة العامة تتمتع بامتياز على جميع الأملاك المنقولة والعقارية التي كانت محل حجز من قبل الإدارات الجبائية المكلفة بالتحصيل، وخاصة من قبل إدارة الضرائب المختلفة.

إنه أمام القوة الهائلة لهذه الحماية للدين الضريبي ما من شأنه أن يسد الطريق أمام أي محاولات تدليسية بالبيع أو بغيره من وسائل التقويت الأخرى التي تهدف إلى التهرب من أداء

1 - انظر المواد: 984 و 991 من القانون المدني، المرجع السابق.

2 - المرجع نفسه، المادة 982.

3 - انظر المواد: 380، 381، 382 من ق ض م ر م، المرجع السابق.

4 - انظر المادة 991 من القانون المدني الجزائري، المرجع السابق.

الديون الضريبية الواجبة على المكلفين، وقد نص المشرع على أن للإدارة الضريبية حق امتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل، وحق الأفضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة¹.

فالدين الضريبي له حق الامتياز على جميع الحقوق الممتازة الأخرى وحتى الرهون الرسمية ما عدا المصاريف القضائية، وقد نظمت حق الإمتياز المادة 991 من القانون المدني وكذا المواد من : 380 إلى 386 من ق ض م ر م.

ثانيا : الرهن الرسمي للخبزينة

الرهن الرسمي للخبزينة كما يعرفه سمير تناغو² هو (حق عيني تبعي ينشأ بمقتضى عقد رسمي ويتقرر ضمنا لدين على عقار مملوك للمدين أو غيره، ويكون للدائن بمقتضاه أن يتقدم في استيفاء حقه من المقابل النقدي لهذا العقار مفضلا عن غيره من الدائنين العاديين والتالين له في المرتبة، وأن يتتبع العقار في أي يد يكون)، أما الرهن الرسمي للخبزينة في المادة الضريبية فهو رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة، وذلك بالنسبة لتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها، وكذا الغرامات الجبائية المنصوص عليها في ق ض م ر م.³

تجدر الإشارة أن الرهن القانوني السالف الذكر يحظر على المحافظ العقاري القيام بتسجيل بغرض الإلتزام بمبلغ ما، ما لم يستظهر له مستخرج من جدول الضرائب مصفى أو عند الإقتضاء جدول الدفع بالتقسيط باسم المدين⁴.

1 - انظر المادة 991 من القانون المدني الجزائري، المرجع السابق.

2 - سمير تناغو، التأمينات الشخصية والعينية، د ذ ط، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر، 1991، ص 127.

3 - انظر المادة: 497 من أمر رقم 76-104 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن ق ض غ م، ج. ر ج. ج عدد 70 صادر في 02 أكتوبر 1977، معدل ومتمم.

4 - انظر المادة 388 من ق ض م ر م، المرجع السابق.

إن التدابير السالفة الذكر من شأنها تجميد معاملات المكلف بالضريبة المدين وذلك حماية لحقوق الخزينة ضد المكلفين الذين يناورون من أجل التحايل عليها والإضرار بها خدمة لمصالحهم الشخصية.

ثالثا : الإشعار للغير الحائز (avis a tiers détenteur)

يعتبر الإشعار للغير الحائز من أهم الإجراءات المتمتعة بامتياز الخزينة، إذ يسمح هذا الإجراء بقبض المبالغ المالية التي يحوزها أو يدين بها الغير الحائزون في حدود مبلغ المستحقات المطلوب آداؤها.

إن حق التقدم والتتبع المخول للإدارة الضريبية هو الذي يسمح لإدارة الضرائب باللجوء إلى الإشعار للغير الحائز¹، والذي بدوره يمكنها من من القيام بعملية النقل الفوري لملكية المبالغ المحجوزة لفائدة قابض الضرائب المختص، ويمنحه حقا حصريا في مواجهة باقي الدائنين ولو كانوا ممتازين، فإذا كانت القاعدة هي أن أموال المدين هي ضمان عام لدائنيه ويوزع ثمنها عليهم بنسبة دين كل واحد منهم، فإن الإستثناء هو أنه عندما يوجد بينهم دين ممتاز فإنه يترتب على ذلك جعل الدين الممتاز مقدم على كافة الديون الأخرى.

غير أنه لا يمكن اللجوء إلى تطبيق آلية الإشعار للغير الحائز إلا بالنسبة للديون التي اعتبرها المشرع متمتعة بامتياز الخزينة دون سواها، فلا يمكن مثلا تطبيق هذا الإجراء من أجل تحصيل مستحقات الدولة غير الضريبية.

تتجلى سلطة إدارة الضرائب في هذه الآلية في النقل الفوري للأموال إلى خزينة الدولة بمجرد تبليغ قابض الضرائب للغير عن طريق إشعار خاص، (avis a tiers détenteur)² ويقصد بالغير الحائز: كل المؤسسات المالية العمومية والخاصة، المحاسبين العموميين لدى

1 - وردت الإشارة إلى هذا الإجراء في المادة: 401 من من ق ض م ر م السابق ذكره، وكذا المادة 159 من ق ا ج المرجع السابق.

2- بديرية يحيى، المرجع السابق، ص 65.

الإدارات العمومية والخاصة، الموثقين، المحضرين القضائيين، محافظي البيع، الخبراء المحاسبين، المستأمنين على أموال المكلف بالضريبة¹، بحيث تصبح الأموال غير قابلة للتصرف فيها، وهو ما من شأنه ضمان فعالية هذا الإجراء وتحصينه ضد أي إجراء لاحق عليه حتى ولو صدر عن دائن ممتاز، وبالتالي فإن القابض لا يخشى التزام مع دائني المكلف الآخرين، بحيث نصت المادة 383 من ق م ر م على أنه لا يجوز لأعوان التنفيذ والموثقين وأعوان الحراسة القضائية وجميع المستأمنين العموميين على الأموال أن يسلموا ما في حوزتهم من مبالغ محجوزة مودعة إلى الأشخاص الذين لديهم الحق في استلامها، وهم من حصلت تلك المبالغ على عهدهم، إلا بعد إثبات آدائهم الضرائب المستحقة عليهم.

تجدر الإشارة أنه رغم عدم وجود نصوص قانونية تحدد شروط وآثار وكيفية تطبيق آلية الإشعار للغير الحائز²، إلى أن هذا الإجراء أتاح للخبزينة العمومية وسيلة إضافية، سريعة، غير مكلفة وفعالة في تحصيل ديون الإدارة المكلفة بالتحصيل.

1 - انظر المادة: 384 من ق م ر م، المرجع السابق.

2 - عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 41.

المبحث الثاني

آليات تحصيل الدين الضريبي

تكتسي عملية تحصيل الديون الضريبية بالنسبة للدولة أهمية قصوى، وهذا لأنه في حالة عدم نجاح هذه العملية مثلما هو مخطط له في قانون المالية، فإن النتيجة ستكون وخيمة على الدولة في شتى المجالات، خاصة بالنسبة للميزانية المقررة من خلال العجز الذي سيسجل ويرتب آثار سلبية قد يصل مداها إلى المساس بسيرورة المرافق العمومية وانتظامها، بل قد يمتد إلى التأثير على السلم الإجتماعي في الدولة¹.

من أجل عدم السماح بوقوع اختلال في الميزانية العامة، فقد منح المشرع الجزائري للإدارة الضريبية- باعتبارها الواقع على عاتقها تحصيل الديون الضريبية المستحقة للدولة وتوريدها للخزينة العمومية- سلطات واسعة لضمان استيفاء هذه الديون التي أضحت تمثل نسبة مهمة من مداخل الدولة.

غير أنه لا بد من الإشارة إلى أنه بعد تحديد الوعاء الضريبي ومن ثمة تحديد الضريبة الواجبة الأداء مثلما سبق ذكره في الفصل الأول من هذا البحث، تأتي مرحلة التحصيل الضريبي، والتي تتم بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المدير العام للضرائب، فبعد إضفاء الصبغة التنفيذية على جداول الضرائب بالإمضاء عليها وتأشيرها من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة، ترسل جداول الضرائب إلى قابضي الضرائب المختصين للقيام بعملية التحصيل الضريبي²، والتي تناولها المشرع الجزائري في الجزء الرابع من القسم الثاني من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث خصص الفصل الأول من الباب الأول للتحصيل الودي للضريبة (المطلب الأول)

1 - نوادي عادل، المرجع السابق، ص 183.

2 - انظر المادة 143 من ق ا ج، المرجع السابق.

واكتفى في هذه المرحلة بإرسال الإنذارات الضريبية، في حين تتناول إجراءات التحصيل الجبري (المطلب الثاني) من خلال الباب الثاني من الجزء الرابع تحت عنوان (ممارسة المتابعات)¹.

المطلب الأول : التحصيل الودي للدين الضريبي

إن التحصيل الودي للضريبة أو ما يعرف بالتحصيل الرضائي (le recouvrement

amiable) هو الذي يتم بمسعى من المدين نفسه استجابة لإعلام أو لإشعار أو دعوة للآداء صادرة عن الإدارة الضريبية وذلك بعد حلول أجل استحقاق الضريبة،² ويكمن اعتبارها رضائية إذا تقدم المكلف برغبة منه إلى المصلحة المكلفة بالتحصيل، وتولى دفع الأموال المستحقة عليه³، وتسمى هذه العملية بعملية الدفع المعجل (les droits comptant)⁴. كما أنه إذا تم استدعاء الخاضع للضريبة ودعوته للقيام بتسديد مستحقات الإدارة الضريبية لدى قباضة الضرائب المختصة، ثم وفى المكلف بما عليه من ديون، ويطلق على هذه العملية بعملية الدفع المؤجل (les droits constaté).

إن عملية تحصيل الضريبة يحكمها شرطان أساسيان : فأما الأول فهو ضرورة وجود رخصة قانونية مسبقة تسمح بتحصيل الدين الضريبي، وأما الثاني فيتمثل في ضرورة أن يتم تحصيل الدين الضريبي تبعاً للإجراءات المحددة قانوناً⁵، فرغم تنوع طرق ومواعيد تسديد الضرائب باختلاف أنواعها، إلا أن أساليب التحصيل الضريبي تنحصر في أحد النوعين: إما الطرق الرئيسية في تحصيل الضريبة (الفرع الأول)، أو الطرق الثانوية في عملية التحصيل (الفرع الثاني).

1 - المواد من: 145 إلى 155 ، من ق ا ج، المرجع السابق.

2 - ذوادي عادل، المرجع السابق، ص 184.

3 - مراد ميهوبي، المرجع السابق، ص 243.

4 - ذوادي عادل، المرجع السابق، ص 184.

5- المرجع نفسه، ص 183 .

الفرع الأول : الطرق الرئيسية في تحصيل الضريبة

تختار الإدارة الضريبية الطريقة الأنسب لتحصيل الضريبة من بين الطرق الأساسية الممكنة، سواء طريقة الدفع النقدي المباشر (أولاً)، أو طريقة الخصم من المنبع (ثانياً).

أولاً : طريقة الدفع النقدي المباشر

تعد هذه الطريقة المبدأ أو الأصل العام في تحصيل الضرائب، إذ يكون التسديد مباشرة لدى الإدارة الضريبية في الأوقات المحددة قانوناً¹ ويكون ذلك على شكل طوابع ترفق بتسجيل العقود، التوثيق، وثائق الهوية وغيرها.

يتم التسديد وفقاً لهذه الطريقة دفعة واحدة، أو عن طريق تقسيط المبلغ وفق ظروف معينة ولأسباب تستوجب التقسيط، ويتحدد مبلغ كل قسط وتاريخه، وعند عدم الوفاء بأي قسط من الأقساط تصبح جميع الأقساط مستحقة الدفع، ومن أمثلة هذا النوع من الدفع: رسم التطهير والرسم على اقتناء المركبات الجديدة².

تجدر الإشارة أن الضرائب غير المباشرة تتم عن طريق التحصيل الفوري، فإدارة الضرائب لا تقوم بدعوة المكلف بالضريبة لآداء ما عليه، بل يتقدم طواعية لقباضة الضرائب ليدفع ما عليه سواء كان خاضعاً للنظام الجزائي أو الحقيقي، فيكون الدفع في نفس وقت التصريح مما يجنب المكلف من دفع أي غرامات تأخير تثقل كاهل المكلف بالضريبة.

1 - واكوك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2011-2012، ص 68.

2 - عبد الله الحرثسي، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، ط 1، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 36.

ثانيا : طريقة الخصم من المنبع

تعتبر هذه الطريقة استثناء على قاعدة الدفع النقدي المباشر، حيث يقوم الغير بالدفع إلى الإدارة الضريبية نيابة عن المكلف، وهو المسؤول عن تسليم دخل المكلف بعد اقتطاع مبلغ الضريبة قبل تسليمه إياه.

وفقا لهذه الطريقة، فإن الغير الذي يتولى الدفع للمكلف مقابل الخدمة أو السلعة، يطلب منه تحصيل وتوريد الضريبة من هذا المكلف، بحيث تكون نهائية للمكلفين الذين ليس لهم دخول إضافية، بينما تعتبر دفعات تحت الحساب بالنسبة للمكلفين الذين لديهم دخول إضافية تخضع للضريبة، حيث يتم عمل مقاصة لهذه الدفعات من مجموع الضريبة المستحقة، كما هو الحال بالنسبة للأجور و مرتبات الموظفين، وهذا قبل توزيعها، أي عند نشوء الدخل وليس عند استلامه¹.

تتميز طريقة الخصم من المنبع أو المصدر بالسهولة، قلة التكاليف، والوفرة في التحصيل²، ويكن تطبيق هذه الفكرة على أنشطة المقاولات، النقل، التأمين، وغيرها من الأنشطة.

الفرع الثاني : الطرق الثانوية في تحصيل الضريبة

فضلا عن الطرق الرئيسية التي سبق ذكرها في الفرع الأول، يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى طرق فرعية أخرى للاضطلاع بمهامها في استخلاص الدين الضريبي، كطريقة الأقساط المقدمة (أولا)، أو الدفع عند تقديم الإقرار والتسوية النهائية (ثانيا).

1 - العياشي عجلان، الضمانات القانونية في إجراءات الرقابة الجبائية، مداخلة في أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بكلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، يومي: 21 و 22 أبريل 2008، ص 28.

2 - واكوك عبد السلام، المرجع السابق، ص 69.

أولاً : طريقة الأقساط المقدمة

تلجأ لإدارة الضريبة إلى تحصيل الضريبة خلال السنة وليس بعد انتهائها، وتعرف هذه الطريقة باسم: التسبيق على الحساب، الدفعات المقدمة، أو السلفيات تحت الحساب، بحيث يتم تسديد الضريبة على دفعات شهرية أو فصلية أو سداسية، وتخصم من الرصيد النهائي المعلوم للضريبة¹.

إن استخدام هذه الطريقة يتطلب تحديد الأشخاص المكلفين بدفع السلفيات أو الأقساط وهم غالباً أصحاب الاعمال والشركات المساهمة العامة والخاصة،² فضلاً عن تحديد أساس قيمة الدفعات أو السلفيات، عددها وتواريخها المستحقة، طريقة الدفع وعلاقة القسط بخصم المصدر أو قيمة الضريبة المستحقة وتعديلها بالزيادة أو النقصان.

ثانياً : طريقة الدفع عند تقديم الإقرار والتسوية النهائية

قد تنشأ خلافات بين المكلف والإدارة الضريبية حول تقدير الوعاء، أو بعد عمليات التفتيش والرقابة الجبائية التي تمارس من قبل الإدارة الضريبية أو قد يواجه المكلف عسر مالي أو نقص في السيولة، مما يؤدي إلى حدوث تراكمات ضريبية على المكلف تضاف إليها غرامات وفوائد التأخير، فيصبح المكلف غير قادر على الدفع، فيلجأ إلى مديرية الضرائب للولاية من أجل إعطائه مهلة عن طريق جدولته هذه الديون وتقسيتها على أقساط لفترات معينة حتى يقوم بتسديد الضريبة المفروضة عليه.

إن هذه الطريقة مستخدمة بشكل كبير في كافة أنواع الدخول باستثناء المرتبات والأجور وما في حكمها، فالضرائب على أرباح الشركات تدفع سنوياً مرة واحدة خلال الثلاث أشهر

1 - واكوك عبد السلام، المرجع السابق، ص 89.

2 - داودي محمد الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2005-2006، ص 27.

المالية لانتهاء السنة المالية للمكلف أما بالنسبة للضرائب الغير مباشرة فتحصيلها يتوزع على مدار العام، وليس لها وقت محدد.

قد يكون سبب عدم تسديد المكلف للضريبة المفروضة عليه التراكمات في الضريبة لأكثر من سنة ضريبية، وبالتالي فيتم التعامل مع المكلف على أساس ما يدفع من دفعات على الحساب، ويتم تسوية الضريبة المستحقة لسنوات سابقة من خلال هذه الدفعات.

إن هذه الطريقة بحسب م ع ض تخلق الكثير من المشاكل بسبب تقادم البيانات المقدمة والمبالغ المستحقة مما يؤدي إلى الوقوع في كثير من الأخطاء التي تؤثر سلبا على ثقة المكلفين بالضريبة تجاه الادارة الضريبية.

المطلب الثاني : سلطة التحصيل الجبري للدين الضريبي

بعد انتهاء الآجال المحددة لآداء الضريبة بصورة ودية، يعتبر المكلف بعدها في وضعية متقاعس ومقاوم لسلطة القانون، لذا يضطر القابض إلى استعمال جميع الوسائل الممنوحة له قانونا لإجباره على الآداء¹، باعتباره المؤهل قانونا لتحصيل الضرائب والرسوم، ويختص وحده بممارسة إجراءات التنفيذ الجبري²، لذلك فقد وضع المشرع بين يدي الإدارة الضريبية - باعتبارها الجهة الواقع على عاتقها تحصيل الديون الضريبية - مجموعة من الآليات لمواجهة المكلف المتقاعس عن الدفع وجبره على الآداء، وهو بالفعل ما جسده المشرع من خلال الإجراءات التي اصطلح على تسميتها قانونا وعملا بإجراءات التحصيل الجبري وهي السلطة الأخطر على الإطلاق ضمن امتيازات السلطة العامة لما في هذه الوسيلة من قهر على الأفراد واعتداء على حرياتهم الشخصية³، والتي منحها المشرع لإدارة الضرائب لاستخلاص الدين

1 - انظر تعليمة م ع ض رقم: 1484، المؤرخة في: 22 ماي 2006، حول مضمون المادة 184 من قانون المالية لسنة 2002، (الملحق رقم 03 في المذكرة).

2 - كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 21.

3 - سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، د ط، دار الفكر العربي، مصر، 1991، ص 80.

الضريبي، فهي تعطي للقبض سلطات واسعة وامتيازات استثنائية لإجبار المكلف على الوفاء بالدين الجبائي.

تتمثل إجراءات التحصيل الجبري- والتي تعرف بممارسة المتابعات¹ - في كل من سلطة الغلق المؤقت والحجز الإداري (الفرع الأول)، وكذا البيع كإجراء تنفيذي من إجراءات المتابعة (الفرع الثاني).

الفرع الأول : سلطة الغلق المؤقت للمحلات والحجز الإداري

كانت إجراءات التحصيل الجبري تقتصر على آليتي الحجز والبيع فقط، غير أن المشرع الجزائري استحدث إجراء جديدا بمقتضى قانون المالية لسنة 1998، حيث عدل المادة 392 من ق ض م ر م المتعلقة بالغلق المؤقت للمحل، وتم فيما بعد إلغاء هذه المادة وتحويل أحكامها إلى ق ا ج.

في هذا الصدد، وباستقراء ق ا ج نجد أن المشرع أورد في الفصل الأول من الباب الثاني كلا من سلطة الغلق المؤقت للمحلات (أولا)، وكذا سلطة الحجز الإداري (ثانيا) .

أولا : سلطة الغلق المؤقت للمحلات

طبقا لأحكام المادة 1/146 و 2 من ق ا ج² فقد منح المشرع لإدارة الضرائب الحق في الغلق المؤقت للمحل التجاري كوسيلة لإجبار المكلف على تسديد ديونه في حالة تعذر تحصيل الضريبة بالطرق الودية، وذلك حفاظا على أموال الخزينة العامة من الضياع³.

1 - بدايرية يحيى ، المرجع السابق، ص 61.

2 - تنص المادة 146 من ق ا ج السالف الذكر على ما يلي: (يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر...).

3 - كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 25 .

تجدر الإشارة أن قرار الغلق يكون بموجب قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب باقتراح من قابض الضرائب المتابع المختص إقليمياً، بحيث لا يؤدي هذا الإجراء إلى نزع ملكية المحل المهني من المكلف بالضريبة، بل حرمانه مؤقتاً من الإنتفاع، وذلك بغلق محله المهني لمدة محددة¹، ومنعه من مزاوله النشاط أو محاولة تهريب أمواله².

يشترط المشرع الجزائري قبل اللجوء لسلطة الغلق المؤقت للمحلات أن يكون القرار مسبقاً بتبنيه³ يتم تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة⁴.

يعد التبنيه من أهم الإجراءات التي يجب على القابض المكلف بالتحصيل المرور بها لكونه إجراء يحقق في الكثير من الحالات الهدف منه، وبالتالي الإستغناء عن إجراءات التحصيل الجبري الأخرى والتي تتطلب الكثير من المصاريف.

ما يلاحظ في هذا الشأن، أنه إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الجبائي، أو لم يكتب أجلاً للاستحقاق يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل 10 أيام من تاريخ التبليغ يقوم المحضر القضائي أو العون المكلف بالمتابعة بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

جدير بالذكر أن المشرع الجزائري ترك الحرية لإدارة الضرائب لاختيار الإجراء التنفيذي المناسب لمتابعة وتحصيل الضرائب، ولم يشترط إجراء الغلق المؤقت كمرحلة سابقة ووجوبية قبل إجراء الحجز والبيع، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 2003/11/18، تحت رقم: 011010 عن الغرفة الثانية، والذي قضى بما يلي: (حيث أن إجراء الغلق الإداري للمحل هو من إجراءات التحصيل الجبري، تتخذه إدارة

1 - تعليمة م ع ض رقم: 79، المؤرخة في: 1998/02/18، متعلقة بالمتابعات: الغلق المؤقت للمحلات المهنية، (الملحق رقم 01 في المذكرة).

2 - مانع سلمى، المرجع السابق، ص 87.

3 - طاهري حسين، المنازعات الضريبية، د ط، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص 10.

4 - بدابرية يحيى، المرجع السابق، ص 62.

الضرائب متى كان الدين ذا طابع ضريبي طبقاً لأحكام المادة 4/392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.

ما تجدر الإشارة إليه، أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 5/146 من ق ا ج فإنه في حالة صدور قرار بغلق محل تجاري به مواد أو سلع قابلة للتلف، أو أي سلعة أخرى قابلة للتحلل أو تشكل خطراً على المحيط، فإنه يمكن اللجوء إلى البيع المستعجل بموجب ترخيص صادر عن المدير الولائي للضرائب المختص.

تعد سلطة الغلق المؤقت للمحل المهني أو التجاري من أهم السلطات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية من حيث الفعالية في استيفاء الديون، فغالبا ما يلجأ المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية من أجل التسوية الودية، والتي عادة ما تتم من خلال تقسيط ديون المكلف في جدول زمني، بحيث يتم تسديد الدفعة الأولى المتفق عليها بين الطرفين مقابل إلغاء قرار الغلق المؤقت، ومن ثمة يتمكن الكلف من فتح محله.

إن اللجوء إلى سلطة الغلق كإجراء عقابي مؤقت أثبت نجاعته في الضغط على المكلف المدين من أجل تسديد ما عليه من ديون ليتسنى له فتح محله، وتتجلى سلطات وامتيازات إدارة الضرائب في هذا المجال، من خلال انه لا يمكن للقاضي الإداري ان يأمر بوقف تنفيذ قرار إدارة الضرائب بخصوص غلق المحل التجاري، فالرقابة موجودة، لكن دائما في إطار عدم التعارض مع المبادئ القانونية الكبرى وما تتمتع به الإدارة من امتيازات استثنائية كسلطة عامة².

ثانيا : سلطة الحجز الإداري

إذا كان الغلق المؤقت للمحلات يعد فاتحة إجراءات التحصيل الجبري، فإن الحجز الإداري يأتي في المرتبة الثانية كدرجة من درجات التحصيل الجبري، والحجز الإداري عبارة

1 - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 26.

2 - مانع سلمى، المرجع السابق، ص 187.

عن إجراء يصدر عن إدارة متمثلة في إدارة الضرائب، لكنه يخضع في تنظيمه لما تخضع له الحجز القضائية عموماً.

يعرف الحجز الإداري بأنه إجراء من الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها لاستيفاء حقوقها بموجب قرار يصدر عن المدير الولائي للضرائب،¹ وبالرجوع إلى ق 1 ج، فإنه يمكن تعريف الحجز بأنه عملية قانونية يقوم بها أعوان المتابعة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين بالقوة التنفيذية الممنوحة من طرف الوزير المكلف بالمالية، والذي يسبقه إلزامياً إخطار يبلغ بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.²

علاوة على ما سبق، فإن المشرع قد تبنى هذا النظام ليسهل على إدارة الضرائب عملية تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة من خلال إجراءات سريعة دون اللجوء إلى القضاء،³ كون هذا النظام أكثر اختصاراً، بحيث تكون السلطة العامة (إدارة الضرائب) خصماً وحكماً في نفس الوقت، فهي الدائن - طالب التنفيذ - وهي السلطة التي تشرف على إجراءات تنفيذ التحصيل الجبري لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة.⁴

يعد إجراء الحجز من أكثر الأساليب استعمالاً نظراً لما يتمتع به من اختصار وسرعة في تحصيل مستحقات الخزينة العمومية،⁵ بحيث تقوم الإدارة الجبائية بكافة الإجراءات التي من شأنها حماية مصالح الخزينة العامة وضمان حقوقها، حيث تسعى جاهدة لتحصيل الديون العالقة عن طريق إرسال طلب معلومات إلى الجهات الإدارية المعنية، والتي تسمح بكشف أملاك المكلف بالضريبة المدين للحجز عليها، سواء كانت المحافظة العقارية، مديرية أملاك الدولة، البنوك، أو سائر المؤسسات المالية والشركات التجارية.

1 - زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 69.

2 - انظر المادة 145 من ق 1 ج، المرجع السابق.

3 - خولة زرقان، شوافة منال، التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون عام، منازعات إدارية كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2014-2015، ص 29.

4 - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 32.

5 - زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 70.

تعد إدارة الضرائب الجهة الدائنة في الحجز الإداري، وهي التي تباشره وتشرف على إجراءاته، وهنا تتجلى امتيازات وسلطات هذه الإدارة المكلفة بالتحصيل، إذ لا يمكن للقاضي أن يأمر بإجراء الحجز الإداري ولا يشرف عليه، بل إدارة الضرائب هي صاحبة المصلحة في متابعة كل إجراءاته وتحت مسؤوليتها¹، وهذا بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويتعين إذن عدم اشتراط الصيغة التنفيذية ولا السند التنفيذي كما هو الشأن بالنسبة للتنفيذ القضائي²، لأن ق ا ج خول لإدارة الضرائب مباشرة التنفيذ بموجب جداول التحصيل المنجزة وفق الأطر القانونية³.

الفرع الثاني : البيع كإجراء تنفيذي من إجراءات المتابعة

يشكل البيع آلية قانونية وضمانة فعلية كرسها المشرع الجزائري لتحصيل ديون الخزينة العمومية، وهو وسيلة وأداة لمراقبة النشاط التجاري، رغم تهديده للوضعية المالية للمكلف والإضرار بها، ويعتبر آخر مرحلة من مراحل التحصيل، وأخطر إجراء تنفيذي في استيفاء الإدارة الضريبية لحقها في المبالغ المستحقة المتمثلة في الدين الضريبي، فالبيع الجبري للمحل التجاري يعتبر وجها من أوجه استرجاع الإدارة لحقها، وحل لنزاع دون اللجوء للإجراءات القمعية⁴.

يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل ثلاثون (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير

1 - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 36.

2 - المرجع نفسه، ص 40.

3 - انظر المادة 145 من ق ا ج، المرجع السابق.

4 - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 63.

المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب للولاية، حسب الحالة، أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المختص بالشروع في عملية البيع¹.

تباشر إدارة الضرائب عملية البيع باتباع إجراءات الإعلام والإشهار (أولاً)، ثم مباشرة عملية البيع (ثانياً).

أولاً : الإعلان (إجراءات الإشهار)

بعد الحصول على الترخيص بالبيع من قبل الوالي أو المدير الولائي للضرائب تباشر عملية إشهار البيع، بحيث يتم إلصاق الإعلانات المتضمنة البيانات الضرورية المنصوص عليها في المادة 4/151 من ق ا ج، بحيث يتم إلصاق الإعلانات بسعي من القابض المتابع على الباب الرئيسي للعمارة، وفي مقر المجلس الشعبي البلدي، وكذا في مكتب القابض المكلف بالبيع، و في المحكمة التي يوجد المحل في دائرة اختصاصها، كما يتوجب أن يعلن البيع عن طرق الصحافة، حيث يدرج قبل عشرة (10) أيام من البيع في جريدة مخصصة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية²، ويتم إثبات القيام بالإشهار من خلال الإشارة إليه في محضر البيع.

تجدر الإشارة أن عدم مراعاة شكيلات الإشهار تلغي عملية من أساسها، كما يمكن وضع دفتر شروط ، فضلا عن ذلك يمكن للأشخاص المعنيين بالإطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري³.

تجري عملية البيع بعد عشرة أيام من إلصاق الإعلانات كونها تكون وفقا للأشكال المنصوص عليها في البيع بالمزاد العلني، تتضمن هذه الإعلانات لقب كل من صاحب المحل التجاري، القابض المباشر للمتابعة، واسميها وموطنيها، والرخصة التي يتصرف هذا القابض

1- انظر المادة 4/146 من ق ا ج، المرجع السابق.

2- فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 66.

3- المادة 1/151 و2 من ق ا ج، المرجع السابق.

بموجبها، ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري، وطبيعة عملياته ووضعيته وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة لتسجيل ومكان ويوم وساعة فتح المزاد ولقب القابض الذي يباشر البيع، وعنوان مكتب القباضة¹.

ثانيا : إنجاز عملية البيع

بعد تحديد تاريخ ومكان وساعة فتح المزادة، يتم عقد جلسة علنية لإجرائها، ويتم بيع المحل علنيا، حيث يرسو المزاد على المزايد الذي يتقدم بأحسن عرض، والمتمثل في صاحب الثمن الأعلى المعروض، والذي يجب أن يساوي أو يفوق الثمن التقديري المقترح، وفي حالة قصور المزادات يباع المحل التجاري بالتراضي بمبلغ يساوي المبلغ المقدر للبيع، وذلك بناء على ترخيص من مدير الضرائب أو المدير الجهوي للضرائب².

غير أنه في الحالة التي لا يصدر فيها عرض آخر يفوق العرض المسجل خلال خمسة عشر يوما (15)، ابتداء من تاريخ إعلان ثالث يكون بواسطة الصحافة، وإعلان يلصق على باب قباضة الضرائب، ومقر المجلس الشعبي البلدي حيث يتم البيع، فإنه في هذه الحالة فإن البيع بالتراضي لن يتم.

تجدر الإشارة انه لا يمكن قبول العروض الهادفة إلى الشراء بالتراضي ما لم ترفق بوديعة يساوي مبلغها 10/1 هذا العرض لدى صندوق قابض الضرائب المكلف بالبيع³.

ما يكن قوله بصورة عامة، أن ممارسة البيع الجبري للمحل التجاري يعتبر وجها من أوجه استرجاع الإدارة لحقها، وحل النزاع دون اللجوء إلى الإجراءات القمعية، ويكون بعد انتهاء المدة القانونية لفترة الغلق المؤقت التي تدوم ستة (06) أشهر، فضلا عن الحصول على رخصة

1- انظر المادة 3/151 ، المرجع السابق.

2- المرجع نفسه، المادة 5/151 و6.

3 - المرجع نفسه، المادة 3/152.

البيع، وبعد إجراء الحجز المحدد بعشرة (10) أيام مع عدم استجابة المعني للإنذار، فهنا يخول لقاibus الضرائب استعمال كل الطرق القانونية لضمان استيفاء ديون الخزينة العمومية.

جدير بالذكر، أنه إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتلفن أو التحلل أو تشكل خطراً على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه¹.

1- انظر المادة 5/146 من ق ا ج، المرجع السابق.

خاتمة

خاتمة:

تعرف فكرة السلطة العامة بأنها مجموعة من الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة وتستخدمها من أجل إشباع الحاجات العامة في الدولة، وتهدف فكرة السلطة العامة إلى تحقيق المصلحة العام وتغليبها على المصلحة الفردية، والإدارة الضريبية كونها من أجهزة الدولة الموكلة إليها مهمة إقرار الوعاء الضريبي و تحصيله لتمويل الخزينة العمومية وبالمقابل تغطية حاجات الإنفاق العام بحيث تعد الضريبة إحدى أهم مصادر تمويله خاصة في ظل تراجع مداخيل الثروة البترولية التي تعرف في السنوات الأخيرة أزمة حادة عصفت بكثير من اقتصاديات الدول خاصة تلك التي تعتمد على المحروقات كأهم مصدر للدخل القومي.

من خلال هذه الدراسة نخلص إلى أن الإدارة الضريبية تتمتع بامتيازات واسعة سواء في مجال إقرار وتحديد الوعاء الضريبي أو في مجال تحصيل الدين الضريبي، لاسيما من خلال سلطة التنفيذ الجبري التي تتم دون اللجوء إلى الهيئات القضائية، مما جعلنا نسجل جملة من النتائج نوردتها فيما يأتي:

- تتوافر المنظومة الضريبية الحالية على خصائص منظومة جبائية عصرية قائمة أساسا على مبدأ الإقرار، غير أنها لا تزال تعاني من تدني مستويات الإقرار التلقائي، وضعف احترام القواعد الضريبية.
- عدم استقرار النظام الضريبي الجزائري من خلال التعديلات المتتالية على القوانين الضريبية سيما المدرجة عبر قوانين المالية، وقوانين المالية التكميلية.
- تتعدد أنواع الرقابة الجبائية حسب الحالة و حسب الوضعية الجبائية للمكلفين.
- تم استحداث طريقة التلبس الجبائي في القانون الضريبي كنوع من الرقابة القبلية لمنع التهرب الضريبي.
- أعطى المشرع ضمانات للمكلفين بالضريبة لمنع تعسف الإدارة الضريبية في استعمال امتيازات السلطة العامة التي منحها إياها القانون.

- تضطلع م ع ض بتفسير النصوص القانونية عن طريق المناشير والتعليمات والمراسلات التي تصدرها، مما ينجم عنه احتكار الإدارة الضريبية اختصاص تأويل النصوص القانونية و توسيع نطاق تطبيقها على المكلفين بالضريبة.

وعلى ضوء نتائج هذه الدراسة نقدم بعض المقترحات المتمثلة في ما يلي:

- ضرورة دعم فرق المعاينة التابعة للمديريات الولائية للضرائب ، وتزويدها بالوسائل المعلوماتية اللازمة، فضلا عن حمايتهم من سائر التحرشات.

- برمجة عمليات رقابة جبائية على عينات عشوائية من المكلفين بالضريبة يختارهم الإعلام الآلي وليس موظفي الإدارة الجبائية، وذلك حفاظا على السرية ولضمان حيادية الإدارة الضريبية ونجاعة الرقابة .

- دعم مفتشيات ومراكز الضرائب بعناصر جديدة من أعوان المعاينة والمفتشين خصوصا أن عدد هؤلاء لا يتناسب بالمقارنة مع عدد الملفات الضريبية ذات المبالغ الهامة التي تنتظر المعالجة، وذلك بعيدا عن كل بطء في التعيينات بحجة ترشيد النفقات العمومية، خاصة أن قانون الاجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان يحوزون رتبة مفتش الضرائب على الأقل.

- ربط جميع مديريات الضرائب عبر الوطن بشبكة للنظام المعلوماتي، قصد ربح الوقت والتخفيف من ضغط العمل اليدوي والذهني العقيم والمرهق، وتسهيل عملية تبادل المعلومات والمعطيات بين هياكل الإدارة الجبائية بكل مستوياتها، وإمكانية ربطها مع الهيئات الأخرى ذات الصلة لطلب المعلومات (المديرية العامة للجمارك، وكالة الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء لخزينة العمومية).

- تعميم الجانب المرتبط بتبسيط المفاهيم الضريبية وتوسيع نطاقه ليشمل منظومة التربية والتكوين على مستوى المدارس الابتدائية، المتوسطات، والثانويات ومراكز التكوين المهني حتى يتم استيعاب مفهوم الضريبة، لا سيما في أبعادها المتعلقة بالمواطنة وهو ما سيفضي إلى انخراط تلقائي في المنظومة الجبائية.

- الحاجة إلى تكوين جاد وفعال في ميدان المحاسبة والتحصيل والمعلوماتية قصد خلق أطر وأعاون مؤهلة ومتخصصة، فرغم تدعيم الإدارة الضريبية بمعهدين خاصين بتكوين الإطارات (المدرسة الوطنية للضرائب ، المعهد المغربي الجبائي الجمركي) إلا أنها لا تزال تعاني من نقص الكفاءات والخبرة خاصة في مجال الرقابة الجبائية مما يستوجب فتح مدارس تكوينية في شتى أنحاء الوطن قصد تكوين اعوان ضرائب مؤهلين.

- ضرورة تحريك الملفات ذات المبالغ الكبيرة التي لازالت قابعة في رفوف المكاتب حتى لا يشملها التقادم، ولا يجب أن تكون مهمة التحصيل حكرًا على قابضي الضرائب، بل يجب توسيع ميدان التدخل إلى الجماعات المحلية للإطلاع على مجالات وآفاق أوسع للجباية.

- ضرورة منح صفة الضبطية القضائية لأعوان الضرائب وخاصة المكلفين بالمتابعات وحمايتهم من كل أشكال التهديدات، وكذا الترهيب والترغيب الذي يتعرضون له يوميًا أثناء ممارسة مهامهم

- التخفيف من الشعور بعدم الإنصاف وتعزيز الإحساس بالمساواة أمام الإدارة الضريبية، والرفع من درجة شفافية الممارسات الضريبية، ومعاملة المكلفين جميعًا على أساس قواعد موحدة، وتحسين مناخ الثقة، فالمكلف في ظل نظام الإقرار الضريبي يكون دومًا في حالة اشتباه من قبل الإدارة الضريبية.

- ضرورة الإستعانة بالقوة العمومية واستحداث أجهزة للشرطة الجبائية مهمتها إنجاز مهام تحصيل الضرائب عن طريق معاينة المخالفات الجبائية، والبحث عن مرتكبيها وتقديمهم للمحاكمة، كما هو معمول به في بعض الدول على غرار الجارة تونس.

- يجب الاسراع في استكمال إنجاز الهياكل الجديدة المتمثلة في مراكز الضرائب، وكذا المراكز الجوارية للضرائب على المستوى الوطني، وإصدار المراسيم التنفيذية المنظمة لعملها.

- ضرورة تعديل ق ا ج بحيث يتم التنازل عن شرط رتبة مفتش الضرائب في عملية معاينة التلبس، فهذا الشرط قد يكون عائقًا في حال توافرت جميع شروط التلبس، غير أن عون إدارة الضرائب لا يحمل هذه الرتبة.

الملاحق

الملحق رقم 01

تعليلة م ع ض رقم: 79 المؤرخة في: 1998/02/18
المتعلقة بالمتابعات-الغلق المؤقت للمحلات المهنية.

Republique Algérienne
Démocratique et Populaire

الديرة العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

الهيئة العامة
للضرائب

Ministère des Finances

وزارة المالية

DIRECTION DU CONTENTIEUX

ALGER, le 18 FÉV 1998

N° 19 MF/DG/DCX

NOTE
A

MESSIEURS LES DIRECTEURS DES IMPOTS

En communication à

MESSIEURS LES DIRECTEURS REGIONAUX
DES IMPOTS

O B J E T : Poursuites - Fermeture temporaire des locaux professionnels.

REFERENCE : Article 34 de la loi de finances pour 1997.

P. JOINTE : Note n° 05/98 du 20/01/1998 de la Direction des Affaires Civiles
(Ministère de la Justice).

La loi de finances pour 1997 a introduit en son article 34 une nouvelle mesure coercitive consistant en la fermeture provisoire des locaux professionnels des contribuables récalcitrants.

Cette mesure qui ne constitue pas un degré de poursuites supplémentaire est mise en oeuvre à l'effet d'amener le redevable à régler sa dette fiscale faute de quoi il ne pourra pas exercer son activité pendant une période déterminée.

Toutefois, la mise en application de cette disposition doit s'effectuer après épuisement des actions amiables menées par le receveur des impôts pour le recouvrement de l'impôt.

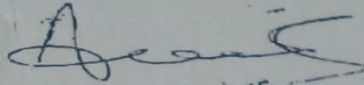
I - Mise en oeuvre de la mesure :

Les redevables ayant un passif fiscal important et qui s'obstinent à méconnaître les actions menées par le receveur en vue du recouvrement de l'impôt feront l'objet de fermeture temporaire de leurs locaux professionnels. A cet égard, il est précisé que l'initiative de proposer la fermeture des locaux appartient aux receveurs des impôts qui doivent à cette occasion faire preuve de discernement et d'objectivité en raison des conséquences graves qu'emporte nécessairement la fermeture d'un local pour son exploitant.

L'huissier pouvant être amené à recourir à la force publique pour l'exécution matérielle de la décision, il devra se rapprocher du procureur de la république qui lui délivrera la réquisition sans aucune formalité.

les services du Ministère de la Justice ont été conviés à donner des instructions en ce sens aux procureurs généraux.

Toute difficulté d'application de cette instruction doit être portée à ma connaissance sous le timbre de la présente.

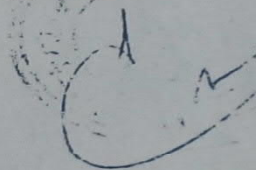


N° 100/BRA/ DU 09/03/1998

COPIE CONFORME A L'ORIGINALE NOTIFIEE POUR
INFORMATION ET EXECUTION A MESSIEURS LES
CHEFS DE SERVICES DES IMPOTS DE LA WILAYA
DE BORDJ BOU ARREDJ

LE DIRECTEUR DES IMPOTS DE WILAYA

SIGNE : A. ALICHE



الملحق رقم 02

تعليلة م ع ض رقم: 2013 المؤرخة في: 2004/10/04
المتعلقة بكيفية تطبيق حق المعاينة.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية البحث و المراجعات
رقم 2013 و م / م ع / ض / م ب م

الجزائر في، 04 أكتوبر 2004

مذكرة

إلى
السادة المديرين الجهويين للضرائب
السيدات و السادة المديرين الولائيين للضرائب
السادة رؤساء مصالح البحث و المراجعات

الموضوع : كفايات تطبيق حق المعاينة
المرجع : - مواد 74 إلى 78 من قانون المالية 2002.
- مواد 33 إلى 37 من قانون الإجراءات الجبائية.
- مذكرة رقم 289 و م / م ع / ض / م ب م بتاريخ 2004/07/07.

تهدف هذه المذكرة إلى إحاطة المصالح الجبائية بالإجراءات المتخذة في نصوص المواد 74 إلى 78 من قانون المالية 2002 (مواد 33 إلى 37 من قانون الإجراءات الجبائية) و المتعلقة بحق المعاينة و التعريف بكفايات إستغلاله.

I / تعريف حق المعاينة :

حق المعاينة المنصوص عليه في مواد 74 إلى 78 من قانون المالية لسنة 2002 هو الحق الممنوح للإدارة، في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، بالقيام بإجراءات المعاينة و ذلك دون إعلان مسبق، بقصد البحث و الحصول و حجز كل للمستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي يمكن من خلالها التأكد من وجود غش ضريبي.

يمكن أن يتم الحجز، على سبيل البيان، على كل المستندات و الوثائق محاسبية، الدفاتر مهنية، الأسطوانات و الأقراص للمعلوماتية و كل الدعائم العملية التي كون أو تثبت غشا.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
oo00oo

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب
مديرية الضرائب لولاية

الى
السيد رئيس المحكمة
.....

الموضوع: - طلب للحصول على أمر إجراء حق المعاينة للمخول للإدارة الجبائية.

طبقا لما هو منصوص عليه في المواد 33 الى 37 من قانون الإجراءات الجبائية لمواد 74 الى 78 من القانون رقم 21/01 بتاريخ 2001:12.22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

نحن الموقع لافاء مدير الضرائب لولاية للموئل خصيصا من المدير العام للضرائب، نلتزم من السيدة أو السيد رئيس (ة) محكمة ترخيص إجراء حق المعاينة المنصوص عليه في المواد 33 الى 37 من قانون الإجراءات الجبائية عند:

• السيد / أو تسمية المؤسسة طون

يكلف الاعوان المتعهدون الاثنية اسمائهم بإجراء عمليات المعاينة
- السيد / السيدة

يستخلص من خلال المعلومات التي جمعت و التحقيق جمعت و التحقيق الذي قامت به مصالحنا لدى المؤسسة / السيد

تمثل هذه الأعمال قرأتين من شأنها أن تثبت أن السيد / المؤسسة² قد تملص من تأسيس و دفع الضرائب الخاضع لها.

لخذا بطبيعة الغش للممارس و الواسع المستعملة، يُمكن التكهّن في إطار ما هو منصوص عليه في المواد 33 الى 37 من قانون الإجراءات الجبائية من كشف و حجز كل المستندات و الوثائق المحاسبية أو الخارج المحاسبية، الدعائم التي تحتوي على معلومات و إثبات وجود عناصر تكمن من الإدلاء بالإثبات عن التصرفات التنمسية المفترضة.

أومت للمفترسات التنمسية المفترضة
تلبية و طون

II/ شروط ممارسة حق المعاينة :

باعتباره أداة للبحث عن إثبات التصرفات التدليسية، يرتكز حق المعاينة على وجود قرائن جدية تتعلق بالغش وعلى الترخيص الممنوح من طرف الإدارة المركزية.

إن هذا الإجراء لا يمكن إتخاذه بصورة فعلية، إلا إذا توفرت لدى المصلحة العناصر الكافية التي تؤدي إلى إفتراض أن الشخص أو المؤسسة المعنية قد ارتكب غشاً، من شأنه أن يضر بمصالح خزينة الدولة.

ويجدر التنكير، بأنه وفقاً للمادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، تعتبر ممارسات تدليسية العمليات التالية :

- ← ممارسة نشاط غير مصرح به؛
- ← إنجاز عمليات شراء و/أو بيع بدون فواتورات؛
- ← تسليم فواتورات و سندات تسليم أو وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية؛
- ← نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمداً؛
- ← كل مناورة تهدف إلى إستعمال طرق تدليسية للتهرب من دفع الضرائب.

إن مكافحة " الناشطين الفعليين "، المغذيين للسوق الموازية، تمثل الحالات التي يطبق عليها حق المعاينة وذلك بإقتناء الملفات ذات الأهمية المؤكدة، لتبقى الحالات الأقل أهمية من صلاحيات الوسائل المعتادة للتحريات (مصالح التدخلات، الفرق المختلطة، فرق التحقيق....)، وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة لهذه الأداة الجديدة للتدخل.

حتى يرخّص للمصلحة إجراء حق المعاينة، يجب على المدير الولائي أن يتصل في الطلب المرسل إلى مديرية البحث و المراجعات (DRV)، عن طريق الفاكس، كل العناصر التي تحصل عليها والتي تُستلزم القيام بهذه العملية.

III/ إجراءات تطبيق حق المعاينة :

لا يمكن إجراء حق المعاينة إلا بترخيص من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو الواقعة في دائرة إختصاصه الأماكن أو الأملاك التي من المقرر معاينتها، أو من طرف قاضي يفوضه رئيس المحكمة المختصة.

لهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط الشرطة للقضائية ويعطي جميع التعليمات إلى الأعوان المشاركون في هذه العملية.

3.2 / إجراءات حق المعالجة و طلاق المعاملة

• مكان التفتيش : تنص المادة 33 من قانون الإجراءات الجنائية على إمكانية ممارسة حق المعالجة والبحث عن إثباتات الغرام بالتصرفات التتابعية سواء في المحلات المهتوية، في وسائل النقل أو المحلات ذات الاستعمال السكني.

في هذا الصدد، يجب أن ينحصر التفتيش في هذه الأخيرة في المحلات التي يمكن أن تستعمل لتخزين السلع، أو إحتواء مستندات تهم المصلحة.

كما يمكن أن تخص المعالجة الأماكن المملوكة من طرف الغير، المشكوك في أنهم يملكون أو يخفون العناصر السابقة الذكر، مثل مسيروا الشركات، الشركاء، المحاسبون أو أي شخص طبيعي أو معنوي.

يجب أن تجرى المعالجة بشكل يمكن من الحفاظ على كل ما يعمد الحياة الشخصية للأشخاص المرتفقون، ولا يمكن تجاوز في أي حال من الأحوال الإطوار المخصص لحق المعالجة.

على الأعدان المعنيين تجنب كل فعل أو تصرف غير منصوص عليه في موضوع المهمة المكلفين بها.

• مواعيد التفتيش : يستوجب القيام بعملية المعالجة بين الساعة 06 صباحاً و 08 مساءً، و لا يمكن أن يتم أي تفتيش خارج هذه الأوقات.

• التواجد في عين المكان : تجرى عملية المعالجة بحضور شخص المضري بالأمر أو ممثله أو أي شاطر للأماكن التي مستعملين.

في حالة غياب أي شخص في عين المكان، يطلب ضابط الشرطة القضائية، لهذا الغرض، شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية. وفي حالة استحالة طلب شاهدين، يقوم ضابط الشرطة القضائية بالإستعانة بمُحضر قضائي.

في حالة غياب أي شخص في عين المكان، يطلب ضابط الشرطة القضائية، لهذا الغرض، شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية.

وفي حالة استحالة طلب شاهدين، يقوم ضابط الشرطة القضائية بالإستعانة بمُحضر قضائي.

هام:

معاينة وحجز أي عنصر يسمح بإثبات التصرفات التذليلية، تتم تحت سلطة ومراقبة للقاضي الذي منح الترخيص، حيث يقوم ضابط الشرطة القضائية بإعلامه عن شروط إجراء العملية.

يجب تعداد المستندات، الأغراض و الوثائق و كل المحجوزات في لائحة موقعة من طرف ممثل من الإدارة و الخاضع للضريبة أو ممثله تبقى هذه المحجوزات إخضاعها للتحليل من أجل تحديد طبيعتها وتدوين النقاخص المستخرجة و تقريبها من القرائن الأولية لأجل إثبات وجود تصرفات تذبيلية و مدى تماديها.

يقوم الأعوان الذين أجرو هذه العملية، بإعداد تقرير مفصل على إثره يقرر المدير للولائي، إخضاع المعني بالأمر إلى تحقيق محاسبي أو تحقيق معمق للوضعية للجبائية المجملة، أو مراقبة على الوثائق، وذلك بعد موافقة مديرية البحث و المراجعات.

تجدر الإشارة، أن هذه الدراسة يجب أن تقع بعد إرجاع إلى المعني بالأمر المستندات (مع وجوب إبقاء على نسخ في الملف) و الأغراض المحجوزة مع الحرص على إقامة محضر إسترجاع (نموذج ملحق) موقع من طرف الشخص المعني أو ممثله.

في حالة رفض المعني بالأمر إسترجاع أغراضه و مستنداته، يتم إقامة محضر ويوضع هذا الأخير في الملف، و التمسك بالرفض من طرف المعني بالأمر، لا يجب أن يشكل عائق في دراسة نتائج إقامة حق المعاينة :

يجب أن يتم إعلام القاضي المرخص للمعاينة بكل حدث ورد خلال عمليات المعاينة.

3.3/ مستندات الإجراءات :

يجب أن تتبع ممارسة حق المعاينة بإقامة المستندات الآتية :

• **الأمر "Ordonnance"**: هو الأمر الذي يصدره القاضي المؤهل لذلك، إذ يجب أن يبلغ الأمر إلى المعني في عين المكان، و في حالة غيابه يبلغ الأمر إلى ممثله أو أي شخص يشغل الأماكن

في حالة عدم وجود أي من هذه الأشخاص، يتم تبليغ نسخة من الأمر بالمعني بعد عملية المعاينة وذلك عن طريق رسالة مسجلة مع الإشعار بالإستلام.

يعتبر التبليغ قد تمَّ ابتداءً من تاريخ الإستيلاء المدرج في الإشعار (مادة 36 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية).

• المحضر: يتم تحرير محضر يُسردُ فيه شروط و مجريات هذه العملية، إثر إنتهاء المعاينة و يجب أن يتضمن ما يأتي :

- ← تعريف الأشخاص الذين أجروا عملية المعاينة؛
- ← تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة و صفتهم؛
- ← تاريخ و ساعة للتدخل؛
- ← جرد المستندات و الأغراض و الوثائق المحجوزة.

إذا كانت تعترض عملية الجرد في عين المكان صعوبات، يتم تسميع و ختم المستندات، الأغراض و الوثائق للمحجوزة (مادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية).

• ترسل النسخة الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص المعاينة و الذي تمت العملية تحت رعايته و رقابته.

• تسلم نسخة من المحضر إلى المعني بالأمر لو في حالة غيابه إلى ممثله أو أي شاغل للأماكن.

3.4/ الإلتزام بالسّر المهني :

الأعوان المؤهلون للقيام بعملية المعاينة ملتزمون بكتمان السّر المهني (مادة 37 آخر فقرة من قانون الإجراءات الجبائية) و إلا تعرضوا للعقوبات المقررة في هذا الشأن.

يستخلص مما سبق أن حق المعاينة يخضع إلى إجراءات يجب أن تُحتَرَف حرقياً على مستوى كل مراحل تحقيقه من طرف المسؤولين و الأعوان المعنيين من أجل تقادي المخالفات التي من شأنها إفضال عملهم.

من أجل البحث و حجز هذه الإثباتات, الأمكان الذي يفترض أن يتواجد فيها مستندات هي الآتية:

العناصر و المستندات الملحقة, يخضعون إلى تقديركم.

يوضح أنه تم أيضا طلب أمام محاكم من أجل معالجة المحلات الواقعة في دوائر اختصاصهم على الترتيب!

تقبلوا منا, سيدي رئيس المحكمة, فائق الاحترام و التقدير.

لتوقيع

أعلى حسب العادة

الملحق رقم 03

تعليلة م ع ض رقم: 1488

المؤرخة في: 2006/05/22

المتعلقة بمضمون المادة 184 من قانون المالية لسنة 2002

ملحق رقم 03 :

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des Opérations Fiscales
Sous Direction du Recouvrement

الجزائر في: 22 MAI 2006

800
2006

إدارة المالية
الخدمة العامة للضرائب
خدمة العمليات الجبائية
خدمة القوعية للتحويل
2006/05/07

SIDR
p/m/m...
Recevez

السيد
مدير الضرائب لولاية النعامة.

15-11
2006

الموضوع: فاي مضمون المادة 184 من ق م 2002/
- تسليم جداول الضرائب.

المرجع: إرسالك رقم 202 المؤرخ في 2006/05/07.

تبعاً لإرسالكم المشار أعلاه والذي تطلبون من خلاله تفسيراً لنص
المادة 184 الفقرة 2 من قانون المالية لسنة 2002، المتعلقة بتسليم جداول الضرائب، وبغرض
رفع كل التباس في هذا الشأن فإنه يشرفني أن أوافيكم بالتوضيحات التالية:

- إن نص المادة السالف ذكرها صريح فيما يتعلق بشروط الحصول على مستخرج
الضرائب وكذا اظهار الرضعية الجبائية حيث تقر أحكام هذه المادة على أن تسليم هذه الوثائق
مجاني و يطلب من المكلف، و يبقى للجهات التي تشترط تقديمها سلطة التقدير في قبولها متقلة
بالديون أو مصفاة.

- انه من الخطأ اعتبار هذه الوثيقة وسيلة رئيسية لتحصيل الديون الجبائية، و التي
أصبح شائعاً لدى الكثير من المصالح استغلال فرصة طلبها للضغط على المكلفين وإجبارهم على
تسوية وضعيتهم الجبائية، متناسين في ذلك الصلاحيات الواسعة التي يخولها القانون للقبض
لتحصيل الضرائب.

مديرية الضرائب
ولاية النعامة
وصول رقم
تاريخ 04 جوان 2006

رقم 2006/05/07
نسخة للإعلام موجهة إلى:
السيد المدير العام.
السيد المفتش العام للمصالح الجبائية.
السادة المراء الجهويين للضرائب.

مدير العمليات الجبائية
إمضاء: م. فيلسوي

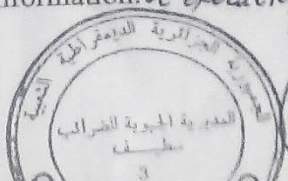


N° DRIS/SDOF/2006

Sétif, le 29/05/2006

Copie conforme notifiée à Messieurs les Directeurs des Impôts de wilaya de
la région de Sétif pour information et execution.

Le Directeur Régional des Impôts



Signé: S. KHERAZI

الملحق رقم 04

تعليلة م ع ض رقم: 22

المؤرخة في: 2014/02/18

تتعلق برفض المحاسبة (كيفية تطبيق أحكام المادة 43 من ق ا ج)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS

مديرية البحث و المراجعات

Tel. N° : (021) 59 55 51 Fax N° : (021) 59 52 17

MF/DGI/DRV/2014

Alger, le 18 FEV. 2014

Circulaire

A

MONSIEUR LE DIRECTEUR DES GRANDES ENTREPRISES
MESDAMES ET MESSIEURS LES DIRECTEURS DES IMPÔTS DE WILAYA
MADAME ET MESSIEURS LES CHEFS DES SERVICES REGIONAUX DES RECHERCHES ET
VERIFICATIONS

EN COMMUNICATION A :

MADAME ET MESSIEURS LES DIRECTEURS REGIONAUX DES IMPÔTS
MESSIEURS LES INSPECTEURS REGIONAUX DES SERVICES FISCAUX

POUR INFORMATION A :

MONSIEUR L'INSPECTEUR GENERAL DES SERVICES FISCAUX
MESSIEURS LES DIRECTEURS CENTRAUX
MESSIEURS LES DIRECTEURS D'ETUDES

Objet / Rejet de comptabilité -Modalités d'application des dispositions de l'article 43 du CPF-

Réf/ - Articles 28, 29 et 30 de la Loi de Finances pour l'année 2014.

- Loi n° 07- 11 du 25/11/2007, portant Système Comptable Financier.
- Décret n°08-156 du 26/05/2008, portant application de la loi n°07-11 du 25/11/2007.
- Décret exécutif n°09-110 du 07/04/2010, fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques.
- Arrêté du 26/07/2008, fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.
- Arrêté du 26/07/2008, fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et d'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée.

La présente circulaire a pour objet de définir et de commenter les modalités d'application des dispositions de l'article 43 du CPF, modifiées et complétées par l'article 28 de la Loi de Finances pour 2014, relatives au rejet de comptabilité.

Le ré-encadrement de la procédure de rejet de comptabilité s'inscrit dans la démarche de l'Administration Fiscale visant à moderniser les procédures de contrôle fiscal, pour une meilleure performance, et à améliorer les relations avec les contribuables vérifiés pour une meilleure adhésion à l'impôt et par conséquent son acceptation.

Ce but recherché ne peut être atteint qu'à l'issue de l'amélioration de la qualité du dialogue contradictoire et des échanges entre les brigades de contrôle de l'administration fiscale et les contribuables, dans le cadre d'une relation équilibrée et de confiance.

M. 31/11/14



Lors des vérifications de comptabilités, dans leur aspect qui concerne le rejet, l'ancien ancrage juridique a engendré un nombre important de contentieux et une rupture brutale de la relation d'équilibre devant exister entre le contribuable et l'Administration Fiscale.

Ainsi, l'article 43 du CPF, tel que présenté dans le titre III « procédures de redressements » avant l'introduction des modifications apportées par la loi de finances pour 2014, induisait un état de déséquilibre apparent entre l'administration et le contribuable. En effet, d'une part, aucune démonstration du caractère non probant de la comptabilité n'était exigée du vérificateur pour prononcer le rejet ; et d'autre part, la simple prononciation du rejet de comptabilité versait le contribuable vérifié dans une procédure d'imposition d'office, laquelle est une procédure très contraignante pour ce dernier.

Cette mesure, classée dans le chapitre 2 « Procédure d'imposition d'office » du titre III « Procédures de redressement » du code des procédures fiscales, était considérée, en vertu des dispositions de l'article 44-6), comme étant un cas de taxation d'office, mettant ainsi le vérificateur dans l'obligation de déterminer les redressements de façon forfaitaire.

Cet état de relation de déséquilibre a été d'autant plus aggravé par la mauvaise prise en charge par les services vérificateurs de cette mesure, dont il a été constaté un recours fréquent et abusif, la déviant ainsi de son objet.

Les travaux d'évaluation effectués en matière de rejet de comptabilité ont permis de faire ressortir que la majorité des cas de rejets prononcés sont fondés soit sur une motivation insuffisante, voir inexistantes, et/ou sur des griefs n'attestant pas de la gravité susceptible de justifier à juste titre ces rejets. Ainsi, il a été constaté à titre d'exemples :

- ✓ des rejets prononcés pour l'ensemble de la période vérifiée alors que les griefs retenus ne concernent qu'un seul exercice ;
- ✓ des rejets de comptabilité prononcés uniquement pour des raisons de forme, notamment l'absence de la cote et du paraphe sur les documents comptables obligatoires ;
- ✓ des rejets de comptabilité prononcés sur des griefs portant sur des exercices non concernés par la vérification ;
- ✓ des rejets de comptabilité prononcés sur la base de griefs extra comptables, notamment fiscaux, n'ayant pas d'impact sur la qualité de la comptabilité tel que :
 - déduction à tort des provisions ;
 - déduction de charges non admises fiscalement ;
 - déduction de TVA sur achat non justifiée ;
 - amortissement de véhicules de tourisme sur une base supérieure à celle autorisée par la loi ;
 - discordance entre les chiffres d'affaires déclarés sur G N°50 et ceux déclarés sur le bilan ;
- ✓ des rejets de comptabilité prononcés sans démonstration, ou avec une démonstration insuffisante, de l'irrégularité reprochée et de son impact sur la qualité de la comptabilité vérifiée.

A partir de ce constat, qui ne peut aboutir qu'à des résultats s'inscrivant en porte à faux avec le processus dans lequel l'Administration Fiscale s'est engagée, des modifications fondamentales ont

été introduites sur le plan législatif, accompagnées d'une redéfinition des modalités d'application du dispositif de rejet de comptabilité et suivies par un encadrement très strict des cas devant susciter un rejet.

I/ Les modifications législatives apportées par la LF 2014 :

Les modifications introduites par l'article 28 de la loi de finances pour 2014, sur les dispositions de l'article 43 du CPF, ont pour objet donc de remédier aux insuffisances constatées.

Désormais, et au vu des modifications introduites, le rejet de comptabilité **ne relève plus de la procédure d'imposition d'office**. Ce changement de position de la mesure du rejet de comptabilité dans les procédures de redressements est réalisé à travers deux axes :

1. Le reclassement de l'article 43 du CPF dans le chapitre 1 « procédure contradictoire » du titre III du CPF « procédure de redressements » au lieu du chapitre 2 « procédure d'imposition d'office » du même titre, **supprimant ainsi le lien entre le rejet de comptabilité et la procédure d'imposition d'office** ;
2. La suppression de l'alinéa 6 de l'article 44 du CPF, **lequel fait du rejet de comptabilité un cas qui ouvre droit à l'application de la procédure contradictoire**.

Par ailleurs, il a été introduit au niveau de l'article 43 du CPF **la notion de l'obligation de démonstration du caractère non probant de la comptabilité** et ce en stipulant clairement que « le rejet de comptabilité ne peut intervenir que si l'administration **démontre** le caractère non probant de la comptabilité suite à.... ».

En conséquence, le vérificateur n'est plus obligé, de par la loi, à recourir à la taxation d'office et est tenu de démontrer de façon à rendre évident le caractère non probant de la comptabilité pour pouvoir l'écarter.

II/ Redéfinition des modalités d'application du rejet de comptabilité :

Il ne serait possible de définir les conditions dans lesquelles doit intervenir le rejet de comptabilité si certaines notions sur celle-ci ne sont pas bien explicitées.

En effet, ce n'est qu'à partir de la maîtrise de ces notions que le vérificateur peut juger de la qualité de la comptabilité vérifiée et du degré de sa recevabilité en tant que preuve à l'appui des déclarations souscrites par le contribuable.

Ainsi, il sera évoqué ci-dessous certaines notions susceptibles de permettre au vérificateur d'apporter un jugement éclairé sur la probité de la comptabilité vérifiée.

II.1 Notions sur la comptabilité :

1. Rappel : Utilisateurs de la comptabilité

Le vérificateur doit savoir, au préalable, que la comptabilité n'est pas destinée à l'usage exclusif de l'administration fiscale dès lors qu'elle assure des fonctionnalités multiples :

- ✓ Elle est destinée notamment aux besoins de l'entreprise elle-même pour éclairer la gestion et la prise de décision des dirigeants ;
- ✓ Elle répond aux besoins des tiers en relation avec elle (fournisseurs, clients, investisseurs, organismes financiers, administration fiscale...);
- ✓ Elle sert de moyen de preuve en cas de litige avec les tiers.

Pour l'administration fiscale, la comptabilité est présumée être, jusqu'à preuve du contraire, un moyen de preuve de la sincérité des bases déclarées par les contribuables et elle se révèle, en cas de contrôle, indispensable pour appréhender le degré de sincérité des déclarations souscrites.

2. La comptabilité assure un chemin de révision de l'information produite :

Pour que la comptabilité soit admise en tant que moyen de preuve, elle doit assurer un chemin de révision permanent des éléments déclarés par le contribuable.

Dés lors, le vérificateur, qui a pour mission de vérifier la sincérité des informations déclarées sur les états financiers, désignés en terme fiscale sous l'appellation de « liasse fiscale », doit être mis dans la possibilité de pouvoir remonter, à partir de ces états financiers objet de la vérification, aux écritures comptables et aux pièces justificatives ayant servis de base pour leur élaboration ou de reconstituer à travers les pièces justificatives et des écritures comptables les informations portées sur les états financiers - liasse fiscale-.

Il est signalé en marge de cette idée que la vérification de comptabilité, bien qu'intitulée ainsi, elle ne porte pas sur la comptabilité elle-même, mais plutôt sur les déclarations souscrites par le contribuable. La comptabilité n'est que le support nécessaire à partir duquel le vérificateur doit s'assurer de la sincérité des chiffres déclarés.

Aussi, c'est cette possibilité offerte par la comptabilité à travers ce chemin désigné sous l'appellation de « chemin de révision comptable» de contrôler les déclarations souscrites par le contribuable qui fait d'elle une comptabilité dotée de force de preuve et opposable en conséquence à l'administration.

Ce chemin de révision en question est tracé par la loi n° 07- 11 du 25/11/2007 portant le Système Comptable Financier, notamment l'article 10, lequel oblige toute entité, **en fonction de son organisation comptable**, de satisfaire aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle traite.

Les articles 9 à 11 du code de commerce précisent les conditions de formes, dans lesquelles la comptabilité doit être tenue en précisant les documents obligatoires, leur forme et la manière de les renseigner.

En conséquence, au regard des dispositions combinées des articles sus cités, tout contribuable soumis à une vérification de comptabilité doit présenter :

2.1 Une documentation comptable :

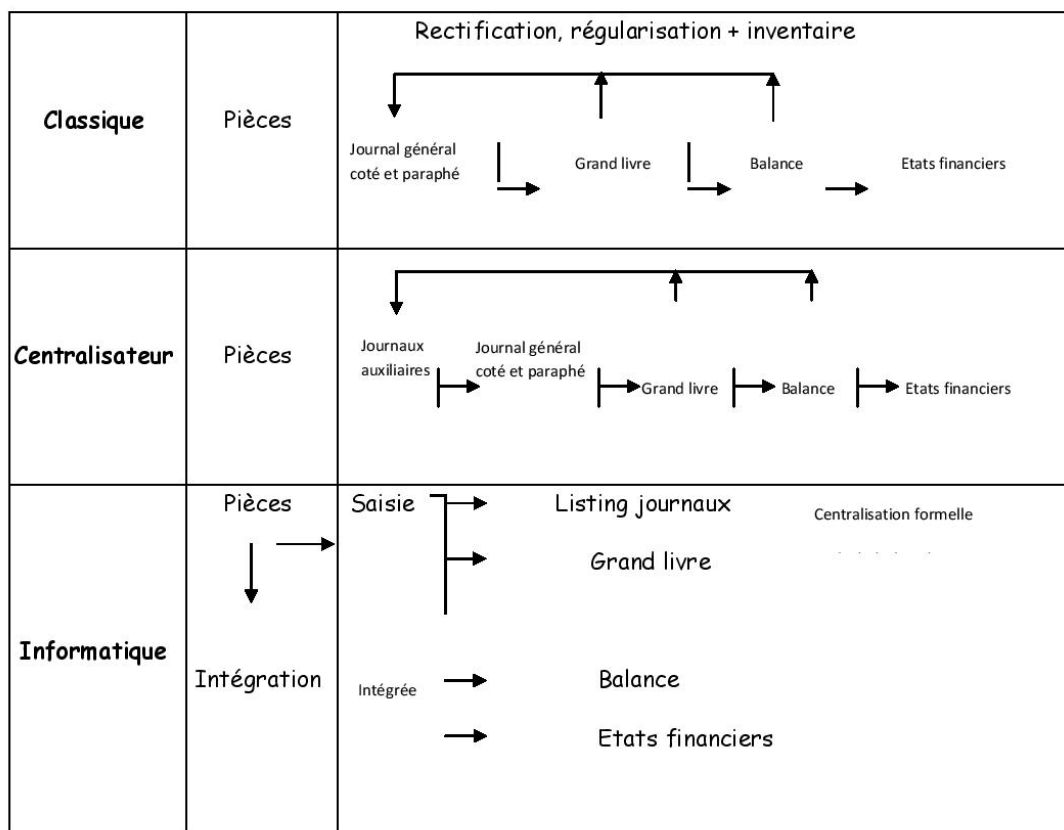
Cette documentation comptable a pour objet de décrire en général le chemin de révision que l'information comptable parcourt de la pièce justificative jusqu'aux états financiers, en exposant l'organisation comptable de l'entreprise, les méthodes de saisie et de traitement des informations et les supports utilisés.

Pour se faire, cette documentation doit présenter notamment les éléments suivants :

- ✓ Une présentation synthétique de l'organisation générale de l'entreprise ;
- ✓ L'organisation comptable de l'entreprise ;
- ✓ Le plan des comptes propre à l'entreprise, une description de leur contenu et les imputations comptables utilisées ;

- ✓ Les livres comptables obligatoires et les liens entre ces livres et autres documents et pièces comptables ;
- ✓ Le modèle retenu de présentation des états financiers ;
- ✓ Une description de l'organisation des travaux d'élaboration des états financiers ;

Ainsi, selon le système comptable adopté par l'entreprise (classique, centralisateur, informatisé...), dont le schéma de ces différents systèmes est présenté dans le tableau ci-dessous, l'entreprise doit mettre à la disposition du vérificateur l'ensemble des informations citées supra.



2.2 Une comptabilité régulière :

Une comptabilité est réputée régulière lorsqu'elle est tenue selon les règles et procédures en vigueur. En d'autres termes, pour qu'une comptabilité soit qualifiée de «régulière», elle doit être **conforme, complète et appuyée de pièces justificatives**.

a) **Conformité :**

Par conformité, on entend le respect de l'ensemble des règles et principes comptables édictés par le SCF et le code de commerce. Il peut être cité, entre autres, les principes ci-après :

1) **Principe de comptabilité d'engagement :**

C'est un principe, énoncé par l'article 06 de la loi n° 07-11, qui repose sur la logique des « créances acquises et les dettes certaines ». Ainsi, les opérations comptables (recettes et dépenses) sont enregistrées dès qu'elles sont certaines, même si elles ne sont pas encore encaissées ou payées.

Ce principe est repris également par l'article 6 du décret exécutif n° 08-156, portant application de la loi sur le SCF, qui stipule que **«les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés sur la base d'une comptabilité d'engagement, au moment de la survenance de ces transactions ou événements. Ils sont présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent.»**

2) **Principe d'indépendance des exercices :**

A travers ce principe, prévu par l'article 12 du même décret cité supra, il est fait obligation aux entreprises de présenter l'information comptable, de telle manière à ce que les résultats de chaque exercice soient déterminés selon les produits et charges de l'exercice considéré. En d'autres termes, les produits et les charges doivent être rattachés à la période à laquelle ils correspondent et non à celle où ils se matérialisent par un flux affectant la trésorerie.

3) **Principe de la permanence des méthodes :**

Ce principe est prévu par l'article 15 du décret exécutif n° 08-156, qui dispose que **«la cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives impliquent une permanence dans l'application des règles et méthodes relatives à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations ».**

La notion de permanence des méthodes repose sur une approche considérant l'entreprise comme une entité juridique dont l'activité est censée durer dans le temps ; un principe évoqué par les articles 6 de la loi 07/11 et 07 du décret n° 08-156.

Aussi, la comparaison entre les différents éléments de la comptabilité ne peut s'effectuer que si les mêmes méthodes d'évaluation ont été utilisées.

Ce principe est également repris au niveau des dispositions de l'article 717 du code de commerce, lesquelles stipulent que les comptes de résultats et de bilan sont établis à chaque exercice selon les mêmes formes et les mêmes méthodes d'évaluation que les années précédentes.

Par ailleurs, il convient de préciser que le principe de la permanence des méthodes comptables ne doit pas être perçu d'une manière absolue. En effet, des changements de méthodes peuvent être rendus nécessaires ou obligatoires en cas de réglementation nouvelle ou en cas de décisions prises par les organes sociaux habilités.

Il est important de souligner que lorsque le changement est opéré à l'initiative du contribuable, il ne peut être justifié que par l'impératif de l'image fidèle. A préciser que ce changement, dans un souci de conformité aux caractéristiques qualitatives de l'information comptable, prévue par l'article 08 du décret n°08-156, doit être explicité dans l'annexe aux états financiers comme requis par l'article 29 de la loi n° 07- 11 du 25/11/2007, portant le Système Comptable Financier.

Ces explications, devant être annexées aux états financiers, peuvent être présentés, suivant les dispositions du même article, sous plusieurs formes ; narrative, descriptive et chiffrée.

4) Principe de prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique :

C'est une notion nouvelle introduite par l'article 18 du décret exécutif n° 08-156, qui stipule que *«les opérations sont enregistrées en comptabilité et présentées dans les états financiers conformément à leur nature et à leur réalité financière et économique, sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique»*.

Ce principe implique que l'enregistrement comptable des opérations et leur présentation dans les états financiers doivent se faire en fonction de la réalité financière et économique et non pas en fonction de leur apparence juridique.

Il peut être cité comme exemple le cas des actifs pris en location dans le cadre d'un contrat de crédit-bail, dont le crédit preneur est tenu de les enregistrer dans sa comptabilité et ce malgré que, du point de vue juridique, ils ne lui appartiennent pas.

5) Principe de non compensation :

En vertu des dispositions de l'article 5 de la loi n° 07-11, tous les éléments d'actif et du passif doivent être évalués séparément, sans qu'il ne soit procédé à des compensations entre les postes d'actif et de passif ni entre des charges et des produits.

Aussi, est-il n'est pas permis de compenser, par exemple, une créance et une dette même si elles concernent un même tiers.

En outre, la compensation en matière de financement des opérations d'achat et de revente, telle que la livraison de marchandises, en contre partie d'une dette contractée auparavant, n'est pas permise.

6) Principe d'intelligibilité :

Ce principe est énoncé par l'article 6 de loi n° 07-11 et explicité par le glossaire annexé à l'arrêté du 26/07/2008 *« Qualité d'une information lorsqu'elle est facilement compréhensible par tout utilisateur ayant une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et ayant la volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente »*.

Ainsi, l'information comptable véhiculée à travers les états financiers (bilan, tableau du compte de résultat, tableau des flux de trésorerie et le tableau de variation des capitaux propres) (art 25 de la loi 07/11), doit être intelligible de façon à permettre la prise de décision perspicace.

Ce principe trouve son application notamment dans les informations supplémentaires que l'entité est tenue de fournir dans les conditions prévus par le chapitre VIII de l'arrêté cité supra.

b) Complète :

Cette notion signifie que la comptabilité doit comporter l'ensemble des documents et livres exigés par les lois en vigueur, en l'occurrence le code de commerce et le SCF. Ainsi, la tenue de ces livres comptables constitue une obligation légale et doit répondre à des normes de forme quant à leur présentation et ce qu'il s'agit de comptabilité manuelle ou informatisée.

En effet, les dispositions combinées de l'article 20 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier et des articles 09 à 11 du code de commerce, exigent de tous commerçant, sous réserve des dispositions spécifiques concernant les petites entités, de tenir un certain nombre de documents répondant à des normes de forme.

Les documents comptables obligatoires :

1) Le livre journal :

Ce document, appelé également « journal général », enregistre tous les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise. Il enregistre au jour le jour toutes les opérations de manière chronologique, ou centralise, au moins mensuellement, le résultat de ces opérations.

Cette tolérance de centralisation mensuelle prévue par le code de commerce dans son article 09 est conditionnée par l'obligation « *de conserver, dans ce cas, tous documents permettant de vérifier ces opérations jour après jour* ».

2) Le livre d'inventaire :

Ce livre enregistre les opérations d'inventaire qui consistent à effectuer un recensement exhaustif des éléments d'actif et de passif de l'entreprise. Il s'agit donc d'un document sur lequel sont transcrits le bilan et le tableau des comptes de résultat.

Néanmoins, dans le cas où le détail par nature des stocks en valeur et en quantité n'apparaît pas sur le livre d'inventaire, il doit être porté sur un autre registre ou sur des états séparés devant être conservés au même titre que les autres documents comptables.

3) Le grand livre :

Ce livre comprend l'ensemble des comptes mouvementés au cours de la période et retrace les mouvements (débit et crédit) de ces comptes, lesquels sont y reportés après ou simultanément avec l'enregistrement de ces mouvements au journal. L'obligation de la tenue de ce livre comptable a été introduite par l'article 20 de la loi n°07-11 du 25/11/2007, portant S.C.F.

Il est détaillé en autant de grands livres que de journaux auxiliaires (clients, fournisseurs, banque, OD).

Il est précisé que pour les deux premiers livres, l'authentification auprès du juge de la section commerciale du tribunal est rendue obligatoire par les dispositions de l'article 11 du code de commerce.

c) Appuyée de pièces justificatives :

L'article 18 de la loi n° 07-11 stipule que : « Chaque écriture comptable s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution sur papier de son contenu.

Les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée, peuvent être récapitulées sur une pièce comptable unique ».

La pièce justificative peut revêtir différentes formes :

- ✓ une pièce de base justifiant une seule écriture comptable ;
- ✓ une pièce récapitulative d'un ensemble d'opérations, à condition que celles-ci soient de même nature, réalisées en même lieu et au cours d'une même journée.

Elle peut avoir également différentes provenances :

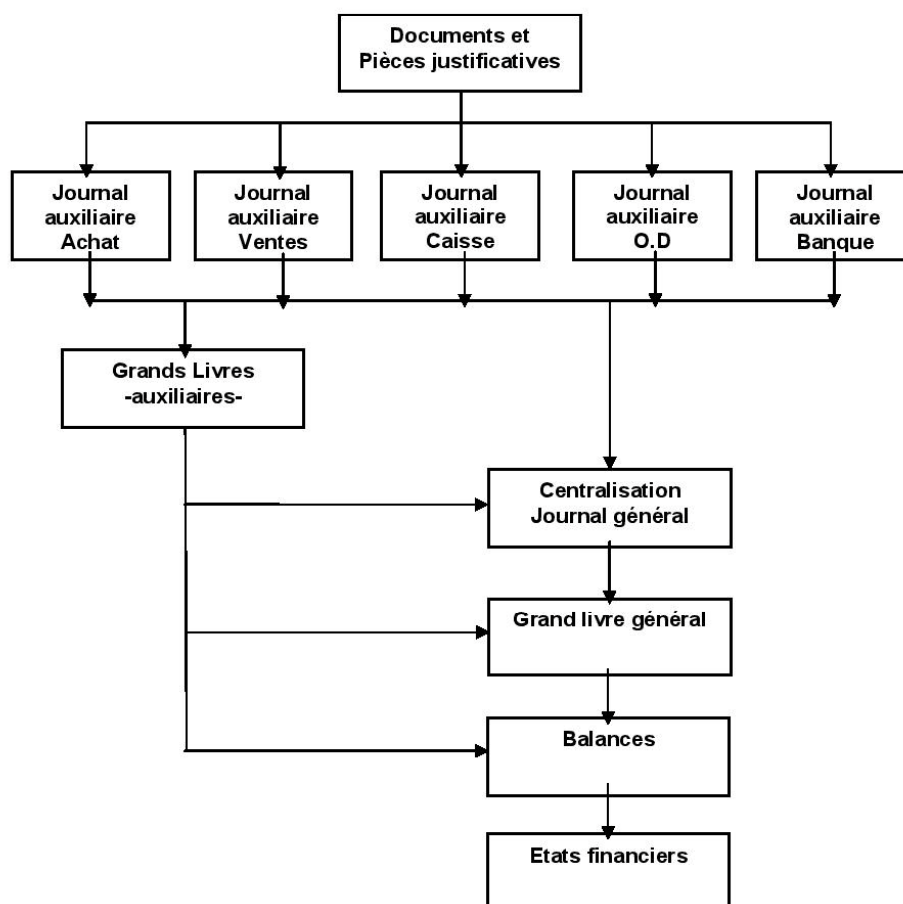
- ✓ de tiers (par exemple les factures) ;
- ✓ des applications informatiques ou matérielles internes situées en amont de la comptabilité proprement dite.

En tout état de cause, la pièce justificative doit retracer certaines mentions obligatoires qui sont prévues par des dispositions particulières :

- ✓ la date,
- ✓ la nature de l'opération,
- ✓ les tiers intervenants,
- ✓ la quotité de l'opération (quantités et valeurs)

A noter, que les livres cités supra sont exigés par la loi mais bien d'autre supports et opérations d'écriture sont nécessaires pour l'élaboration des états financiers. À titre d'énonciation et d'exemple, le schéma ci-dessous retraçant les différentes étapes par lesquelles l'information comptable transite est présenté :

L'organisation comptable selon le système centralisateur



2.3 Une comptabilité sincère :

Cette notion est généralement définie comme « l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations ».

Ceci dit, les valeurs comptables inscrites dans les différents livres et documents comptables doivent traduire la réalité de l'activité et ce à travers une évaluation correcte des opérations comptables. Elles doivent être en conséquence dépourvues de toutes erreurs.

Par « erreur », on entend toutes inexactitudes, omissions ou irrégularités comptables, qui résultent d'une appréciation purement objective de faits ou de droit, commises de bonne foi par un contribuable et ne traduisant nullement la volonté du contribuable à influencer la gestion de l'entreprise.

Cette définition de l'erreur est évoquée par opposition à l'erreur liée à la décision de gestion où la volonté du contribuable à influencer la gestion de l'entreprise. Aussi, la première est présumée être commise de bonne foi ; cependant, la seconde relèverait plutôt, en cas d'insuffisance de déclaration, de la fraude destinée à éluder le paiement de l'impôt.

a) Erreur de fait matériel

1) **Inexactitude** : elle peut se définir comme étant la traduction comptable d'un fait non-conforme à la réalité. Il s'agit, à titre d'exemple :

- ✓ D'un mauvais calcul arithmétique relatif aux différents montants comptabilisés tels que les achats, les ventes, les charges ;
- ✓ De reports incorrects ;
- ✓ D'une mauvaise évaluation des stocks ;
- ✓ Du non respect d'égalité des comptes.

2) **Omission** : Il s'agit du défaut d'inscription d'un ou plusieurs éléments comptables tels que :

- ✓ Les recettes ;
- ✓ Les achats ;
- ✓ Les charges.

b) Erreur de droit

Il s'agit de l'irrégularité comptable, appelée également « erreur comptable », qui a pour origine une erreur dans l'application des règles comptables. Elle porte généralement sur le mode d'enregistrement comptable d'opérations dont la nature n'est pas contestée.

Ce sont là les principales obligations auxquelles doit répondre une comptabilité pour que l'information qu'elle produit puisse être, au vu de la législation en vigueur, qualifiée de pertinente et susceptible de produire ses effets au plan juridique et économique.

3. Une comptabilité opposable au tiers :

Une comptabilité tenue conformément aux obligations visées supra est une comptabilité qui peut à tout moment être « admise par le juge pour faire preuve entre commerçants », c'est ce qui est avancé par l'article 13 du code de commerce. L'article 14 du même code confirme ce point en stipulant que « *Les livres de commerce que les personnes sont obligées de tenir et pour lesquels elles n'ont pas observé les formalités ci-dessus prescrites, ne peuvent être représentés ni faire foi en justice.* ».

L'article 43 du CPF énumère les cas qui peuvent donner lieu à un rejet et à contrario, cette comptabilité, lorsqu'elle n'est pas rejetée, est acceptée et est admise du point de vu fiscal comme un moyen de preuve et de ce fait elle demeure opposable à l'administration et aucune reconstitution des chiffres d'affaires ne peut être admise si elle n'est pas rejetée.

Néanmoins, cette notion d'opposabilité de la comptabilité à l'égard des tiers ne signifie pas que l'administration ne peut pas procéder à des régularisations, lesquelles peuvent résulter des insuffisances constatées à partir de cette comptabilité. L'administration s'appui alors sur l'opposabilité de cette comptabilité au contribuable pour faire valoir ses régularisations.

La distinction entre les deux concepts -reconstitution et régularisation- est très importante et mérite d'être mise en évidence :

a) **la régularisation** : c'est la mise en règle d'une situation anormale que présente la comptabilité ou la déclaration. tel est le cas :

- ✓ d'une charge indument déduite ; elle est remise en règle fiscale, appropriée, par sa réintégration au bénéfice ;
- ✓ d'une facture de vente non comptabilisée ou non déclarée. elle est mise en règle, fiscalement, par son rappel comme base imposable aux différents impôts et taxes.

Dans les deux cas, la comptabilité demeure opposable et c'est sur sa base que les régularisations sont effectuées en faisant appel bien entendu aux règles fiscales qui justifient cette mise en règle.

b) **la reconstitution** : c'est l'emprunt d'un chemin de contrôle autre que celui offert par la comptabilité, pour approcher le degré de sincérité des bases déclarées. L'administrions substitue dans ce cas le chemin de contrôle de l'information comptable par des méthodes de reconstitution extra comptable.

Toutefois, le vérificateur doit retenir que la reconstitution des bases d'imposition ne peut être admise que si la comptabilité est rejetée.

II.2 Le rejet de comptabilité

L'article 43 du CPF défini le rejet de comptabilité comme une mesure d'exception tendant à modifier la position juridique initiale de la comptabilité, en tant que moyen de preuve et opposable à l'administration, en une comptabilité dénuée de la force probante et par conséquence non opposable à l'administration.

Le vérificateur ne doit pas appréhender le rejet de comptabilité comme étant un rejet de la comptabilité en tant que telle et l'information produite par cette dernière demeure bien entendu une source non négligeable, dont le vérificateur à l'obligation d'exploiter pour mener à bien sa mission de contrôle.

Le rejet de comptabilité signifie plus exactement le rejet du caractère opposable de la comptabilité vérifiée.

Le vérificateur, dans son action de contrôle, ne doit pas être à la recherche d'un rejet systématique ; au contraire, il doit vérifier à travers la comptabilité présentée le degré de sincérité des déclarations souscrites par le contribuable. Le rejet ne peut être envisagé que lorsque la comptabilité n'offre plus la possibilité d'effectuer le contrôle du fait d'anomalies constatant la rupture du chemin de révision comptable.

L'article 43 du CPF à énoncé, de façon précise et limitative, les cas devant mener à la décision du rejet de comptabilité. Cette décision, au sens de l'article précité, ne peut intervenir qu'à la suite de la constatation d'anomalies liées aux critères de régularité ou de sincérité.

- ✓ « ...lorsque la tenue des livres, documents comptables et pièces justificatives n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du code du commerce, au Système Comptable Financier;
- ✓ « ...lorsque la comptabilité comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées liées aux opérations comptabilisées ».

Cependant, les irrégularités, dont le vérificateur peut être amené à constater lors d'une vérification, ne privent pas forcément la comptabilité de sa force probante et de son opposabilité à l'administration et seules les irrégularités de nature à rompre le chemin de révision sont susceptibles d'engendrer un rejet.

Les deux cas cités ci-après sont fournis afin de cerner avec la plus grande précision les éléments pouvant motiver sérieusement le recours à la prononciation du rejet de comptabilité.

1. Les cas de rejet de comptabilité

A. 1^{er} cas : comptabilité irrégulièrement tenue :

La comptabilité est considérée comme irrégulièrement tenue lorsque les règles et principes édictés par le code de commerce et le SCF ne sont pas respectés. La comptabilité peut de ce fait présenter plusieurs situations ; incomplète, non appuyée de pièces justificatives ou non-conforme.

1^{er} situation : Comptabilité incomplète :

La présentation d'une comptabilité incomplète constitue sans aucun doute une irrégularité que le vérificateur est tenu de mentionner sur sa notification. Néanmoins, cette irrégularité ne prive pas forcément la comptabilité de son caractère probant.

Le vérificateur est appelé, suite à cette constatation, à analyser l'impact des documents manquants sur le cours de son contrôle.

Dans le cas où le document manquant constitue le seul moyen de contrôle essentiel, la décision de rejet sera prononcée à bon droit dès lors que la comptabilité présentée ne permet pas de la vérifier. À défaut de cette motivation, le vérificateur n'est pas en droit d'écarter la comptabilité.

L'adoption d'un tel raisonnement amène nécessairement à distinguer deux cas :

➤ **L'absence de livres obligatoires (centralisateurs)**

L'absence de tous les livres centralisant les résultats des opérations enregistrées sur des documents de base fait obstacle au contrôle de concordance entre les montants enregistrés au jour le jour et ceux portés sur le journal général, le grand livre et le livre d'inventaire.

Exemple 1 :

- absence de livre d'inventaire, de livre centralisateur et de grand livre ;
- absence de livre d'inventaire et de livre-journal

Toutefois, si le défaut de présentation d'un registre obligatoire n'exclut pas toute possibilité de contrôle, cette anomalie ne peut constituer un motif valable de rejet.

Exemple 2 :

- absence du livre d'inventaire en présence de détail des stocks.

➤ **L'absence de livres auxiliaires**

L'absence de plusieurs journaux auxiliaires ôte à la comptabilité sa valeur probante dès lors qu'elle ne garantit pas que le contribuable ait procédé à un enregistrement rigoureux et régulier de ses opérations

Exemple :

- absence des journaux d'achats, de caisse et de banque).

Cependant, l'absence d'un seul journal en présence d'autres moyens de contrôle (pièces justificatives) ne peut constituer à elle seule un motif valable pour rejeter la comptabilité.

2^{ème} situation : Documents comptables non-conforme aux prescriptions de l'article 11 du code de commerce:

L'article 11 du code de commerce requiert que les livres obligatoires doivent être cotés et paraphés par un juge de la section commerciale du Tribunal et tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte ni transport marge.

Cependant, l'inobservation de la formalité de la cote et du paraphe, bien qu'obligatoire, ne constitue pas à elle seule un motif valable pour rejeter une comptabilité. Elle demeure certainement une irrégularité, laquelle nécessite une adjonction avec d'autres irrégularités pour pouvoir attester du caractère non sincère de l'information produite.

Quant aux documents obligatoires comportant des blancs, ratures et surcharges, cette anomalie ne peut leur ôter leur caractère probant que si leur importance et leur fréquence rend le contrôle des écritures impossible.

3^{ème} situation : comptabilité non appuyée de pièces justificatives :

En principe, l'absence de pièces justificatives des frais généraux ne permet pas à elle seule de rejeter la comptabilité. Elle a pour conséquence uniquement de mettre l'entreprise vérifier dans l'impossibilité de déduire la charge correspondante.

En revanche, l'absence des pièces justificatives des achats ou des ventes est de nature à entraîner à juste titre un rejet de comptabilité dès lors qu'elle rend le contrôle de cohérence inopérable.

Cependant, la présentation des pièces justifiant les achats et les ventes n'exclut pas toute possibilité de rejet.

Le vérificateur doit s'assurer que les pièces en question retracent toutes les informations nécessaires pour effectuer son contrôle à savoir :

- ✓ la date,
- ✓ la nature de l'opération,
- ✓ les tiers intervenants,
- ✓ la quotité de l'opération (quantités et valeurs)

Dans le cas où ces informations ne sont pas reproduites sur les factures présentées, le vérificateur ne peut pas faire son contrôle de cohérence à partir de cette comptabilité et se trouve dans l'obligation de rejeter la comptabilité et d'adopter une méthode de reconstitution pour s'assurer du degré de sincérité des déclarations souscrites.

B. 2^{ème} cas : comptabilité non sincère :

Le caractère non sincère de la comptabilité résulte, pour l'essentiel, des erreurs, omissions, ou inexactitudes qu'elle peut renfermer. Cependant, pour que ces irrégularités puissent ôter à la comptabilité son caractère probant, elles doivent être suffisamment graves et répétées.

Il n'existe pas une règle pratique qui permettrait d'identifier systématiquement l'ensemble des irrégularités susceptibles d'entraîner un rejet de comptabilité et ce en raison de leur diversité et leur importance en rapport avec les caractéristiques propres à chaque affaire vérifiée. Le rejet de la comptabilité nécessite généralement l'existence d'un faisceau d'irrégularités qui, prises isolément, peuvent ne pas présenter un caractère grave et répétitif suffisants.

Des exemples susceptibles d'orienter le vérificateur dans sa décision sont présentés ci-dessous :

➤ 1^{er} situation : comptabilité comportant des omissions :

- Omission de recettes, décelée suite à l'exploitation d'un jugement rendu définitif faisant référence à des ventes non comptabilisées et sans délivrance de factures ou de découverte d'une comptabilité occulte.
- Omission des achats, laquelle est de nature à fausser non seulement le niveau des consommations et de la marge brute mais également la trésorerie de l'entreprise vérifiée dès lors que les sommes ayant servis pour le règlement de ces achats ne figurent pas dans la comptabilité.

➤ 2^{ème} situation : comptabilité comportant des inexactitudes :

- calcul arithmétique incorrect ;
- reports erronés ;
- mauvaise évaluation des stocks.

Lorsque de telles anomalies sont relevées lors d'une vérification, lesquelles ne peuvent être directement rectifiées, le vérificateur ne pourra pas réviser l'ensemble des écritures pour rechercher l'origine de la discordance et conclura en conséquence que la comptabilité vérifiée n'offre pas un chemin de contrôle cohérent susceptible de permettre le contrôle des éléments déclarés.

➤ **3^{ème} situation : comptabilité comportant des erreurs comptables :**

L'inobservation des modalités d'application des règles comptables, dans le cas où elles ne sont pas directement rectifiables, est de nature à rendre le contrôle de cohérence que veut mener le vérificateur impossible. À titre d'exemple :

- le défaut d'observation du principe de la partie double ;
- le défaut d'observation du principe de séparation des exercices ;
- le défaut d'observation du principe de permanence des méthodes.

Toutefois, il est important de préciser que la décision de rejet d'une comptabilité doit rester tributaire de l'importance et de l'impact des ces erreurs ; omissions inexacitudes et erreurs comptables, sur la sincérité de la comptabilité vérifiée.

2. Précautions à prendre en cas de rejet :

Une fois que le vérificateur a l'assurance que les irrégularités relevées sont de nature à justifier le rejet la comptabilité, il doit observer un certain nombre de précautions, à savoir :

2.1 Respect du principe d'indépendance des exercices : (Notion de rejet partiel)

L'attention du vérificateur est attirée sur le fait que les irrégularités constatées au titre d'un exercice ne peuvent constituer à juste titre un motif de rejet pour les autres exercices vérifiés. Désormais, l'appréciation du degré de probité de la comptabilité doit se faire exercice par exercice.

Exemple :

Pour une vérification portant sur les exercices N, N-1, N-2 et N-3, les irrégularités pouvant être constatées au titre de l'exercice N-3 ne peuvent servir de base légale pour rejeter les exercices N, N-1 et N-2, seul l'exercice N-3 au titre duquel sont constatées les irrégularités est susceptible d'être rejeté.

2.2 La démonstration du caractère non probant de la comptabilité :

Le rejet de comptabilité est une décision grave par laquelle l'administration peut user du droit de l'écartier en tant que moyen de preuve. Dans ce cas, l'Administration Fiscale doit supporter la charge de la preuve du caractère non probant de la comptabilité. En effet, l'article 43 du CPF, modifié par l'article 28 de la loi de finance pour 2014, a stipulé clairement que « *Le rejet de comptabilité, à la suite d'une vérification de comptabilité, ne peut intervenir que dans le cas où l'Administration démontre son caractère non probant lorsque...* »

a) Définition de la démonstration :

La notion de démonstration signifie que l'administration doit rendre le caractère non probant de la comptabilité évident de façon à ce qu'il ne prête pas à confusion, soit par une déduction logique ou par constatation de fait.

b) Les étapes de la démonstration :

Pour les besoins de la démonstration, le vérificateur doit observer trois étapes essentielles dans sa démarche.

- ✓ la motivation de fait : consiste à décrire l'irrégularité telle que constatée;
- ✓ la motivation de droit : consiste à mettre en exergue la règle de droit devant être poursuivie ;
- ✓ la conclusion retenue par le vérificateur de la distorsion entre le fait et le droit.

c) L'objet de la démonstration :

Le vérificateur doit démontrer ou prouver, selon le cas, que la comptabilité vérifiée n'offre plus la possibilité de faire un contrôle de cohérence du fait de la rupture du chemin de révision comptable et ce eu égard aux anomalies constatées.

2.3 La procédure de redressement applicable (PRC) :

Le vérificateur doit veiller, au vu des modifications introduites par les articles 28, 29 et 30 de la loi de finance pour l'année 2014, à l'application de la procédure de redressement contradictoire au lieu de la procédure d'imposition d'office.

La prononciation du rejet de comptabilité, dans le cadre de ce nouveau dispositif, doit s'inscrire dans une démarche d'analyse concertée au niveau des services de contrôle et ce dans le respect des prérogatives de tout un chacun dans la chaîne de contrôle.

Dès lors, il est très important, voire impératif, de mettre en place une validation spécifique et rigoureuse pour les cas de l'espèce, afin d'éviter une mauvaise application et/ou un détournement de cette procédure de son objet.

Ainsi, les chefs de brigades doivent prendre toutes les diligences afin de s'assurer du caractère fondé ou non fondé des rejets de comptabilités envisagés et ce à la lumière des nouvelles dispositions de l'article 43 du CPF et des dispositions de la présente circulaire, lesquelles seront accompagnées, incessamment, par un guide méthodologique traitant de cette problématique ainsi que de la reconstitution des bases d'imposition.

Une attention particulière doit être accordée au suivi des rejets de comptabilités, notamment à travers l'utilisation de l'Outil de Suivi du Contrôle Fiscal Externe, objet de mon envoi n°07/MF/DGI/DRV/2014 du 23/01/2014.

J'attache beaucoup de prix à ce que cette circulaire soit largement diffusée à l'ensemble des services concernés et ses dispositions strictement observées. Toutes difficultés éventuellement rencontrées dans son application doivent être portées à la connaissance de la Direction des Recherches et Vérifications.

مدير الأبحاث والتفتيشات

ع. شويش



قائمة المراجع:

1- باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، د ذ ط ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999 .
- 2- حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية مكتبة د ذ ط، دار الثقافة، الأردن، 1998.
- 3- سمير تناغو، التأمينات الشخصية والعينية، د ذ ط، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر 1991.
- 4- سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الادارية، د ذ ط، دار الفكر العربي، مصر 1991.
- 5 - صالحى العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، ط 3، دار هومة، الجزائر 2008.
- 6- طاهري حسين، المنازعات الضريبية، د ذ ط، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
- 7- عبد الفتاح مراد، التحقيق الجبائي التطبيقي، د ذ ط، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة مصر، 1995.
- 8- عبد الله الحرطيسي، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، الطبعة الاولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الاردن، 2012.
- 9- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، د ذ ط، دار الهدى للطباعة والنشر الجزائر، 2012.
- 10- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د ذ ط دار هومة ، الجزائر، 2011.
- 11- محمد حمو ،منورأسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة ، ط 1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2009.

ثانيا: الأطروحات والمذكرات الجامعية

أ- الأطروحات

- 1- بن عمور عائشة، الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016-2017 .
- 2- نوادي عادل، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، تخصص قانون دستوري، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة الحاج لخضر، باتنة1، 2016-2017.

ب- المذكرات الجامعية

- 1 - حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- 2- داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2005-2006.
- 3- زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في شعبة الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة امحمد بوقرة ، بومرداس، 2011-2012.
- 4- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2011 - 2012.
- 5- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات سياسية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، د ذ س.

- 6-مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، أطروحة مقدمة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس فلسطين، 2006.
- 7-نجاه نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2004/2003.
- 8-هاني محمد حسن شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين أطروحة مقدمة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- 9-آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والمالية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2013-2014.
- 10- خولة زرقان، شوافة منال، التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر تخصص قانون عام، منازعات إدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2014-2015.
- 11- غضيفي عبد الرزاق، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون الإداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
- 12- واكوك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011-2012.

ثالثاً: المقالات والمدخلات العلمية

أ- المقالات

- 1- حليلة بن شعاعة، محمد الأخضر كرام، حق الإطلاع في المادة الجبائية، بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد 16، جامعة الوادي، جوان 2017، ص ص 254 - 265.
- 2 - خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014) ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد 01، المجلد 05، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، جوان 2019، ص ص 195-215 .
- 3- عبد الباسط علي جاسم، حق الإطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافيدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، العراق، العدد 41 المجلد 11، 2009، ص ص 254-265.
- 4- محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية العدد 6، كلية الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي بتمنراست، 2018، ص ص 147-173.
- 5- مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة الدراسات الجبائية، العدد 02 جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013، ص ص 29 - 51.
- 6- مانع سلمى، إجراءات المتابعات الضريبية ورقابة القاضي الإداري عليها، مجلة المفكر العدد 14، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2006 ص ص 254 - 265.
- 7- مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية، مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون، العدد 39، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، سبتمبر 2014، ص ص 240-251.

8- وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، جامعة الجزائر العدد 11، الجزء الثاني 30 جوان 2017، ص ص 283-304.

ب - المداخلات

1- الياس قلاب ذبيح، دور الرقابة الجبائية في كبح ظاهرة التهرب الضريبي، مداخلة ملقاة في إطار الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، المنعقد يومي 28 و 29 أكتوبر 2015 جامعة 08 ماي 1945، جامعة 08 ماي 1945، قالمة.

2- العياشي عجلان، الضمانات القانونية في إجراءات الرقابة الجبائية، مداخلة ملقاة في إطار الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد يومي 21 و 22 أبريل 2008، بكلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة.

3- بولحبال أسماء، أهمية الرقابة الجبائية الداخلية في النظام الجبائي الجزائري، مداخلة ملقاة في إطار الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، المنعقد يومي 28 و 29 أكتوبر 2015 جامعة 08 ماي 1945، قالمة،

4- سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مداخلة ملقاة في إطار الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، المنعقد يومي 28 و 29 أكتوبر 2015 جامعة 08 ماي 1945، قالمة.

5- فريجات اسماعيل ، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، مداخلة ملقاة في إطار الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، المنعقد يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، جامعة 08 ماي 1945، قالمة.

6- فلكاوي مريم، خصوصية المتابعة الجزائية للمخالفة الجبائية، مداخلة ملقاة في إطار الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، المنعقد يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، جامعة 08 ماي 1945، قالمة.

7- منى مقلاتي، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مداخلة ملقاة في إطار الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر المنعقد يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، جامعة 08 ماي 1945، قالمة.

8- ناصر شارفي، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي بالإشارة إلى حالة ولاية البليدة، مداخلة ملقاة في إطار الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، المنعقد يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، جامعة 08 ماي 1945 قالمة.

9- ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر - مداخلة ملقاة في إطار الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحكومة العالمية، منعقد بجامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، أكتوبر 2009.

خامسا: الموقع الإلكتروني

1- موقع م ع ض متاح على الموقع: <https://www.mfdgi.gov.dz> ، تاريخ الاطلاع: 2020/09/02 الساعة: 14:35.

سادسا: النصوص القانونية:

أ- الدستور:

1 - دستور 1996 الصادر بموجب مرسوم رئاسي رقم 96-438 مؤرخ في 07 ديسمبر 1996، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور، مصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر سنة 1996 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ج. ر. ج. ج. عدد 76، صادر في 08 ديسمبر 1996، معدل بموجب القانون رقم 02-03 مؤرخ في 10 أبريل 2002 ج. ر. ج. ج. عدد 25، صادر في 14 أبريل 2002، وعدل أيضا بمقتضى القانون رقم 08-19 مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج. ر. ج. ج. عدد 63، صادر في 16 نوفمبر 2008 وعدل أيضا بمقتضى القانون 16-01 مؤرخ في 06 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري ج. ر. ج. ج. عدد 14، صادر في 07 مارس 2016.

ب- النصوص التشريعية:

1- أمر رقم 75-58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، ج. ر. ج. ج. عدد 78، صادر في 30 سبتمبر 1975، معدل ومتمم.

- 2- أمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، ج. ر. ج. ج. عدد 101، صادر في 19 ديسمبر 1975، معدل ومتم.
- 3- أمر رقم 76-101 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن ق ض م ر م، ج. ر. ج. ج. عدد 102، صادر في 12 ديسمبر 1976، معدل ومتم.
- 4- أمر رقم 76-104 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن ق ض غ م، ج. ر. ج. ج. عدد 70، صادر في 02 أكتوبر 1976، معدل ومتم.
- 5- أمر رقم 08-02 مؤرخ في 24 جويلية 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ج. ر. ج. ج. عدد 42، صادر في 27 جويلية 2008.
- 6- أمر رقم 09-09 مؤرخ في 30 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010 ج. ر. ج. ج. عدد 78، صادر في 30 ديسمبر 2009.
- 7- أمر رقم 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج. ر. ج. ج. عدد 72، صادر في 30 ديسمبر 2012.
- 8- أمر رقم 13-08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج. ر. ج. ج. عدد 68، صادر في 31 ديسمبر 2013.
- 9- قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج. ر. ج. ج. عدد 79، صادر في 23 ديسمبر 2001، معدل ومتم.
- 10- قانون رقم 06-12 مؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008 ج. ر. ج. ج. عدد 82، صادر في 31 ديسمبر 2007.
- 11- قانون رقم 20-07 مؤرخ في 04 جويلية 2020، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، ج. ر. ج. ج. عدد 33، صادر في 04 جويلية 2020.

ت - النصوص التنظيمية:

- 1 - مرسوم تنفيذي رقم 10-299 مؤرخ في 29 نوفمبر 2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالعمال التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، ج. ر. ج. ج. عدد 74، صادر في 05 ديسمبر 2010.

2 - التعليلة العامة رقم: 167 المؤرخة في: 02 ماي 1995، الصادرة عن م ع ض والمتعلقة بالتحصيل الودي للضريبة.

ث: المنشورات

1 - وزارة المالية، م ع ض، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية منشورات 2006.

ج: الوثائق

1-رسالة م ع ض ، (نشرة شهرية ل: م ع ض) ، (الرقابة الجبائية: نقاط مرحلية و توجهات استراتيجية)، عدد: 64 ، 2012.

2-رسالة م ع ض، (نشرة شهرية ل: م ع ض)، (التحقيق المصوب: إجراء جديد للرقابة الموجهة)، عدد 70 ، 2012.

3-رسالة م ع ض، (نشرة شهرية ل: م ع ض)، (التلبس الجبائي: وسيلة رقابة لأجل نتائج جيدة) عدد 68، سنة 2013 .

|| باللغة الفرنسية:

A - Ouvrage:

- 1- Ahmed Hamimi , L'audit comptable et financier , Edition Berti , Algérie , 2001.
- 2- Claude laurent, Contrôle fiscale, la vérification personnelle, bayeusaine, France, 1995.

فهرس المحتويات

شكر وتقدير

الإهداء

1	مقدمة
6	الفصل الأول: امتيازات الإدارة الضريبية في تحديد دين الضريبة
8	المبحث الأول: سلطات الإدارة الضريبية في ممارسة الرقابة الجبائية
9	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية
9	الفرع الأول : تعريف الرقابة الجبائية
11	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
11	أولا : الأهداف الإدارية
13	ثانيا: الأهداف الاقتصادية
13	ثالثا : الأهداف الاجتماعية
14	المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية
14	الفرع الأول :الرقابة الجبائية الشاملة (الرقابة الداخلية)
15	أولا: الرقابة الشكلية
16	ثانيا: الرقابة على الوثائق
17	الفرع الثاني: الرقابة الخارجية
18	أولا: التحقيق المحاسبي
19	ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة
21	ثالثا: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة
23	المبحث الثاني: سلطات الإدارة الضريبية في البحث والتحري
24	المطلب الأول: حق الإطلاع الضريبي
24	الفرع الأول : مفهوم حق الإطلاع الضريبي
24	أولا: تعريف حق الإطلاع اصطلاحا
25	ثانيا: سلطات الإدارة الضريبية في مجال الإطلاع الضريبي

27	الفرع الثاني : نطاق تطبيق سلطة الإطلاع الضريبي
27	أولاً: تحديد وحصر محل حق الإطلاع
28	ثانياً: السر المهني.....
29	المطلب الثاني: سلطة إجراء المعاينات.....
30	الفرع الأول: تكريس حق المعاينة في القانون الضريبي
32	الفرع الثاني: سلطة معاينة حالة التلبس الجبائي
33	أولاً: تعريف التلبس الجبائي.....
34	ثانياً: مجالات تطبيق التلبس الجبائي.....
35	ثالثاً: شروط صحة إجراءات التلبس
36	الفصل الثاني: امتيازات الإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة.....
37	المبحث الأول: الطبيعة الخاصة للدين الضريبي
38	المطلب الأول : القوة التنفيذية للدين الضريبي
38	الفرع الأول : دين الضريبة مفروض بحكم القانون
39	أولاً: القانون كمصدر القوة التنفيذية للضريبة
40	ثانياً: عدم توقف دين الضريبة على إرادتي الإدارة الضريبية والمكلف
41	الفرع الثاني : استحقاق الدين الضريبي رغم المنازعة في صحته.....
43	المطلب الثاني : امتياز الدين الضريبي على غيره من الديون
43	الفرع الأول : عدم خضوع الدين الضريبي لأحكام التقادم المدنية
44	أولاً : التقادم الضريبي (التقادم الرباعي).....
45	ثانياً :آليات حماية الدين الضريبي من التقادم.....
46	الفرع الثاني : حق التقدم والتتبع.....
47	أولاً : حق امتياز الخزينة لتحصيل الضريبة
48	ثانياً : الرهن الرسمي للخزينة
49	ثالثاً : الإشعار للغير الحائز
51	المبحث الثاني: آليات تحصيل الدين الضريبي.....
52	المطلب الأول : التحصيل الودي للدين الضريبي

53	الفرع الأول : الطرق الرئيسية في تحصيل الضريبة
53	أولا : طريقة الدفع النقدي المباشر
54	ثانيا : طريقة الخصم من المنبع
54	الفرع الثاني : الطرق الثانوية في تحصيل الضريبة
55	أولا : طريقة الأقساط المقدمة
55	ثانيا : طريقة الدفع عند تقديم الإقرار والتسوية النهائية
56	المطلب الثاني : سلطة التحصيل الجبري للدين الضريبي
57	الفرع الأول : سلطة الغلق المؤقت للمحلات والحجز الإداري
57	أولا : سلطة الغلق المؤقت للمحلات
59	ثانيا : سلطة الحجز الإداري
61	الفرع الثاني : البيع كإجراء تنفيذي من إجراءات المتابعة
62	أولا : الإعلان (إجراءات الإشهار)
63	ثانيا : إنجاز عملية البيع
65	خاتمة
94	قائمة المراجع

ملخص:

إن المكانة الهامة التي تحتلها الضريبة في تمويل ميزانية الدولة، جعلتها محل اهتمام دائم من طرف المشرع من خلال التعديلات المتتالية على القوانين الضريبية لاسيما في إطار قوانين المالية السنوية منها والتكميلية، فالاهتمام بالضريبة يقود بالضرورة إلى الاهتمام بمن يسهر على تنفيذ القوانين الضريبية، ألا وهي الإدارة الضريبية.

إن الحرية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في تقديم تصريحاتهم تقابلها سلطة الإدارة الضريبية في رقابة هذه التصريحات من أجل حماية الوعاء الضريبي، هذه الرقابة تأخذ أشكالا متعددة فقد تكون رقابة داخلية (شكلية) أو رقابة خارجية (معمقة)، بالإضافة إلى ذلك يخول القانون لإدارة الضرائب سلطة البحث و التحري سواء عن طريق حق الاطلاع أو من خلال سلطة المعاينة التي يقوم بها أعوانها وفق شروط محددة قانونا، لتأتي بعد ذلك مرحلة تحصيل الدين الجبائي بعد إقرار وعائه، هذا الدين الذي يمتاز بخصائص عدة تميزه عن باقي الديون، فهو ينفرد بأحكام في مجال التقادم تختلف عن أحكام التقادم الذي تعرفه الديون الأخرى، كما تملك الإدارة الضريبية حق التقدم و النتبع في تحصيله قبل سائر الدائنين الآخرين.

إن عملية تحصيل الضريبة تعرف طريقتين : الأولى ودية رضائية والأخرى جبرية تلجأ إليها الإدارة الضريبية في حالة تقاعس المكلف عن أداء ما عليه من دين ضريبي من خلال استخدام سلطتها القانونية عن طريق الغلق المؤقت للمحل، أو حتى حجزه و بيعه إذا لزم الأمر وكل ذلك حفاظا على مصلحة الخزينة العمومية.

الكلمات المفتاحية: الإدارة الجبائية، المكلف، الدين الضريبي، التحصيل الودي، التنفيذ الجبري