

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

سلطات الإدارة الجبائية و حقوق المكلفين  
في مجال المراجعات الضريبية

محاضرة مقدمة في إطار مقياس ندوة المحاسبة والمراجعة  
من طرف: علالي محسن مفتش رئيس للضرائب  
بالمديرية الولائية للضرائب لولاية الوادي  
تحت إشراف:  
الأستاذ الدكتور زين يونس

ندوة علمية بتاريخ 10 ديسمبر 2022  
بمعهد العلوم الاقتصادية  
جامعة حمه لخضر الوادي

تلعب الضريبة دورا حيويا في دعم الاقتصاد الوطني، حيث تعتبر من أهم وسائل تمويل ميزانية الدولة التي تسعى من خلالها إلى تحقيق الاستقرار السياسي والاجتماعي والاقتصادي ولعل هذه الأهمية هي ما دفعت بأغلب التشريعات إلى المسارعة في تنظيم العلاقة بين المكلفين بالضريبة، بوصفهم الممولين الرئيسيين للخزينة العمومية والذين يطلق عليه في بعض الأنظمة دافعي الضرائب وبين المصالح المؤهلة لتأسيس وتحصيل هذه الضرائب والمعروفة بتسمية إدارة الضرائب .

ومن هذا المنطلق فإن الضريبة لم تعد تعرف تعريفا تقليديا على أنها تلك القيمة النقدية التي يدفعها المكلفين سواء كانوا طبيعيين أو معنويين جبرا إلى الدولة لتغطية نفقاتها العامة من دون أن يكون هناك مقابل لها، أو بوصفها الأداة المالية التي يتم بموجبها تحويل الموارد باقتطاع جزءا من مداخيل وثروات الآخرين وتحويله إلى الدولة لتحقيق أغراضها وإشباع الحاجات العامة، بل تعدته إلى ربطها بالمواطنة وهو ما نهجه المشرع الدستوري في الجزائر من خلال المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020 التي نصت صراحة بأن " الضريبة من واجبات المواطنة " .

## المحور الأول : سلطات الإدارة الجبائية في مجال المراجعات الجبائية

وهي إحدى أهم السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية، حيث تمكنها من مراقبة كل الحقوق والرسوم واجبة التسديد. وقد تأخذ المراجعات الجبائية عديد الأشكال منها ما هو داخلي كالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق ومنها ما هو خارجي كالتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

سنتناول بالدراسة كل أنواع الرقابة وذلك من خلال تخصيص فرع لكل منها نوضح من خلاله التأسيس القانوني لهذه الحقوق وتبيان السلطة التي تتمتع بها الإدارة الجبائية مع تحديد القيود الواردة عن ممارسة كل نوع من أنواع الرقابة.

### أولا : ماهية المراجعات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية من أهم الآليات التي تمكن المصالح الجبائية من مكافحة الغش والتهرب الضريبي والعمل على الحد من هذه الظاهرة، وذلك بهدف تصحيح الأخطاء وكشف الإختلالات ومعالجتها.<sup>(1)</sup>

#### 1- تعريف الرقابة الجبائية :

لم يعمد المشرع الجزائري إلى وضع تعريف قانوني محدد للرقابة الجبائية ، وإكتفى بتحديد الإجراءات والضوابط المحددة لممارسة هذه السلطة<sup>(2)</sup>، تاركا المجال في ذلك للباحثين والمختصين لإيجاد تعريفات فقهية للرقابة الجبائية. لذا وردت عديد التعريفات للرقابة منها ما هو لغوي و منها إصطلاحي وفقهي.

(1) - بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومة للطباعة و النشر، الجزائر، دط، 2011، ص11.

(2) - تضطلع بمهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة : (1) مصالح البحث والمرجعة التابعة لمديرية المراجعات الجبائية SRV المتواجدة بالجزائر العاصمة، وهران وقسنطينة وهي مختصة بالنظر في المكلفين المهمين على المستوى الوطني.(2) مديرية المؤسسات الكبرى DGE . (3) المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب SDCF. (4) المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية بمراكز الضرائب CDI.

فقد عرفت الرقابة لغة بالحراسة والخوف (راقب الشيء بمعنى حرسه، وراقب الله في أمره بمعنى خافه)<sup>(1)</sup>

وقد أخذت الرقابة الجبائية عديد التعريفات، حيث عرفها الدكتور دراز عبد المجيد على أنها "التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حصيلة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها".<sup>(2)</sup>

وقد عرفها هايمان وهيلجرت بأنها "تتضمن الوظيفة الإدارية للرقابة مختلف أوجه النشاط اللازم للتأكد من أن الأهداف قد تحققت وفقا للخطة الموضوعية، والرقابة تعني تقرير ما إذا كانت الخطط قد نفذت وما إذا كان هناك تقدم نحو تحقيق الأهداف والتصرف إذا كان ضروريا لتصحيح الانحرافات والأخطاء".<sup>(3)</sup>

وبحسب لوران كلود "الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين بأداء واجباتهم و تسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة".<sup>(4)</sup>

وقد عرفت أيضا على أنها "تشخيص لمحتوى التسجيلات المحاسبية بما يتماشى والقوانين الجبائية والتأكد من أنها مطابقة لمحتوى الإثباتات والتصريحات المقدمة".<sup>(5)</sup>

وعرفت أيضا بأنها "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض إكتشاف العمليات التدايسية التي ترمي إلى التملص من دفع الضريبة وتقييمها".<sup>(6)</sup>

## 2- أنواع الرقابة الجبائية :

يمكن تصنيف الرقابة الجبائية من خلال الجهة الموكل لها عملية الرقابة إلى نوعين من الرقابة، نقسمها على النحو التالي :

(1) - معجم الطلاب، دار المشرق، توزيع المكتبة الشرقية ساحة النجمة، ص ب 1986 ، المطبعة الكاثوليكية، لبنان ، طبعة 11 ، 1981، ص 256 .

(2) - دانون محمد لمين ، الرقابة الجبائية في القانون الجزائري ، مذكرة ماستر في العلوم القانونية ، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016/2015 ، ص 10 .

(3) - جهاد محمد شرف، أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية، دراسة ميدانية المؤسسات الأهلية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2005 ، ص 15 .

(4) - Claude Laurent, contrôle fiscale, -la vérification personnelle-, Bayausaine, France, 1995, P13.

(5) - Allal Hamini , L'audit Comptable et financier , Edition Berti ,Algérie , 2001, P 172.

(6) - منور أوسرير، محمد حمو، جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، ط1، 2009، ص 201 .

## أ- الرقابة الداخلية :

وتتمثل في الأعمال التي تقوم بها المصالح القاعدية من مفتشيات ضرائب والمصالح الرئيسية للتسيير التابعة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.<sup>(1)</sup> وتشتمل على نوعين من الرقابة

- الرقابة الشكلية أو ما يعبر عنها بالرقابة البسيطة CONTROLE FORMEL .

- الرقابة على الوثائق أو المستندات CONTROLE SUR PIECES .

هذه الأصناف من الرقابة لم يتم تنظيمها من خلال أحكام قانون الإجراءات الجبائية، ضمن إجراءات خاصة. لذلك فكل الأحكام الإجرائية التي تنظم هذا النوع من الرقابة هي نفسها الإجراءات المعمول بها في مراقبة التصريحات، المنصوص عليها بموجب المواد 18 و 19 من ق إ ج التي سبق التطرق إليها. لتبقى الطرق الواجب إعتماها للقيام بالرقابة على المستندات هي تلك التي أوردتها النصوص التنظيمية لاسيما الدليل التطبيقي للرقابة على المستندات.<sup>(2)</sup> حيث تعتبر هذه الرقابة في الغالب عملية تمهيدية لبرمجة المكلفين في إحدى أنماط الرقابة الخارجية.

## ب- الرقابة الخارجية:

وتتمثل في الرقابة التي تضطلع بها المصالح المتخصصة للرقابة و يمكن حصرها في ثلاثة أنواع من الرقابة.

- التحقيق في المحاسبة vérification de comptabilité

- التحقيق المصوب في المحاسبة vérification ponctuelle de comptabilité

- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة vérification approfondie de la situation fiscale

d'ensemble

كل هذه الأنماط من الرقابة تم تنظيم إجراءاتها والأجال المتعلقة بها، من خلال أحكام قانون الإجراءات الجبائية بالمواد 20 و 20 مكرر و 21 منه على التوالي.

## ثانيا : السلطات المقررة للإدارة الجبائية في أعمال المراجعة الجبائية

يمكن حصر الصلاحيات التي تتمتع بها المصالح الجبائية لممارسة حقها في الرقابة الجبائية على

النحو التالي :

(1) - هذه المصالح تم إستحداثها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها الصادر بالجريدة الرسمية رقم 20 الصادرة بتاريخ 29 مارس 2009 .

(2) - دليل الرقابة على المستندات، صادر عن مديرية البحث والمراجعات بالمديرية العامة للضرائب، الجزائر ، سنة 2004 .

## 1- السلطة الممنوحة للإدارة في إطار الرقابة الداخلية :

تتمثل السلطات الممنوحة للإدارة في إطار الرقابة الداخلية في نوعين من الرقابة وهي:

### أ- الرقابة الشكلية

تدخل هذه الرقابة ضمن الأعمال الدورية التي تقوم بها المصالح القاعدية المسيرة للملفات الجبائية. ويشرع فيها مباشرة بعد إستلام التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، ليتم آليا مراقبة هذه التصريحات بطريقة منتظمة وغير إنتقائية، بداية من الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها، بالإضافة إلى الفحص الموضوعي عن طريق مقارنة المعلومات الواردة بالتصريحات مع المعلومات التي تحوزها المصلحة من كشوف الربط وبطاقات معلومات<sup>(1)</sup> والقيام بتصحيح الأخطاء الواردة بها عن طريق التسويات الجبائية<sup>(2)</sup>.

### ب - الرقابة على الوثائق أو المستندات

إعتبر هذا النمط من الرقابة ضامنا لحماية مصالح الخزينة العمومية إنطلاقا من حرية المكلفين بالتصريح بمداخلهم الخاضعة للضريبة، والتي يتوجب أن يقابلها شكل من أشكال الرقابة للتحقق من صدقية وصحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين، ونظرا لأهميته فقد عمدت المديرية العامة للضرائب إلى تبيان مفهومه وتحديد الجهات الموكل لها القيام بهذه الرقابة علاوة على الإجراءات التي يتوجب إحترامها من خلال دليل الرقابة على الوثائق.<sup>(3)</sup> وتتم هذه العملية بداية ببرمجة مجموعة من الملفات حسب معايير عديدة منها ما يتعلق بطبيعة النشاط ومنها ما يتعلق بالمكلفين ومدى إلتزامهم بإيداع التصريحات الجبائية وذلك بعد دراسة نقدية لهذه التصريحات. وعلى العكس من الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق تكون أشمل ولذلك تقوم الإدارة الجبائية بفحص وتحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها، وتطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة لأخرى.<sup>(4)</sup>

(1) - كشوف الربط وبطاقات المعلومات هي تلك الوثائق التي يتم إنجازها من طرف المصالح القاعدية المسيرة للملف الجبائي وتتبادلها فيما بينها وتحتوي على كل المعطيات التي توفر لدى المصلحة من خلال التصريحات الخاصة أو عن طريق البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وقد تشمل على المبيعات أو المشتريات أو المقبوضات أو الأتعاب لكل مكلف على حدا.

(2) - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، ط1، 2009، ص 12.

(3) - دليل الرقابة على المستندات، مرجع سابق، ص 03 .

(4) - كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 168.

## 2- السلطة الممنوحة للإدارة في إطار الرقابة الخارجية :

هاته السلطات أوردتها أحكام المواد 20 و 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية والمعدلة على التوالي بموجب المواد 50 و 51 و 52 من قانون المالية لسنة 2021. وهي ما عبر عنه المشرع بالتحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، بالإضافة إلى مراقبة التقييمات التي نظمتها المادة 38 مكرر 2 المعدلة بموجب المادة 55 من قانون المالية 2021.

### أ- التحقيق في المحاسبة ( vérification de comptabilité )

يمكن تعريفه بأنه "مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، وفحص محاسبتهم. مهما كانت طريقة حفظ الدفاتر المحاسبية التجارية الواجبة قانوناً، حتى ولو كانت محفوظة بطريقة معلوماتية وذلك للتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية والواقعية، ليتسنى معرفة مدى مصدقيتها".<sup>(1)</sup>

و لم يفرق التشريع الضريبي في عملية التحقيق المحاسبي بين المكلفين بالضريبة، حيث يشمل كل المكلفين مهما كان طبيعة نشاطهم وشكلهم القانوني. وبذلك لم يفرق بين المكلفين بالضريبة ما إذا كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين.<sup>(2)</sup>

وبالعودة إلى نص المادة 20 من ق إ ج المعدلة والمتممة بموجب أحكام المادة 50 من قانون المالية 2021، نرى بأن المشرع جاء على تعريف التحقيق المحاسبي، حيث عرفه بأنه "عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة"<sup>(3)</sup>. ويشمل التحقيق المحاسبي مجموع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة.<sup>(4)</sup> وفي ذات السياق حدد المشرع الإطار المكاني للتحقيق المحاسبي، إلزاماً بأن يتم كأصل عام بعين المكان، ويمكن للمكلفين محل الرقابة في حال أعلنوا رغبتهم في أن لا يتم التحقيق المحاسبي بعين المكان، لسبب أو لآخر أن يتقدموا بطلبات للمصلحة، وأن تقبلها هذه الأخيرة. وكذا في حالات القوة القاهرة المثبتة قانوناً.<sup>(5)</sup>

### ب- التحقيق المصوب في المحاسبة ( vérification ponctuelle de comptabilité )

- (1)- صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، دط، 2014، ص40.
- (2)- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص287.
- (3)- أنظر الفقرة الأولى من المادة 20 من ق إ ج .
- (4)- مطبوعة صادرة عن مديرية العلاقات العمومية والاتصال بالمديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، إجراءات مراقبة الضريبة، نشرة 2020.
- (5) - لمزيد التوضيح أنظر المادة 20 من ق إ ج .

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة إجراء رقابي موجه، ولا يختلف من الناحية التقنية عن التحقيق في المحاسبة، كل ما هنالك هو أن التحقيق المصوب له إجراءات أقل تقييدا من تلك المنظمة للتحقيق المحاسبي العام، بالنظر إلى كون التحقيق المصوب لا يستهدف كل الضرائب والرسوم. كما أنه يخص فقط جزء أو كل المدة غير المتقادمة<sup>(1)</sup> أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية متعلقة بمدة تقل عن سنة جبائية.

يعد التحقيق المصوب أحدث أنماط التحقيق، حيث تم إستحداثه بموجب أحكام المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010.<sup>(2)</sup> أين نظم المشرع الجزائري هذه السلطة من خلال المادة 20 مكرر من ق إ ج المعدلة والمتممة بموجب أحكام المادة 51 من قانون المالية 2021. ويتمتع أعوان المصالح الجبائية المختصة بحق ممارسة هذه السلطة كذلك عندما تشك هذه الأخيرة في صدقية المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.<sup>(3)</sup>

### ج - التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

وقد عرفه الفقيه الإقتصادي Thierry Lambert على أنه "مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات بالمدخيل الإجمالية الخاضعة لضريبة على الدخل الإجمالي ومقارنتها بإجمالي المدخيل المحققة من خلال مسيرة الحياة".<sup>(4)</sup>

ويعتبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في الجزائر حديث نسبيا مقارنة بباقي أنماط التحقيق الأخرى، ذلك لأنه تم إحداثه بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992 بإستحداث المادة 131 مكرر ضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

وقد عرفته المديرية العامة للضرائب بأنه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به. وبصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام".<sup>(5)</sup>

(1) - المقصود بالمدة غير المتقادمة ما ورد بنص المادة 39 من ق إ ج "يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة، بأربع (04) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي: - تأسيس الضرائب والرسوم، وتحصلها- القيام بأعمال الرقابة - قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي".

(2) - Note 14/MF/DGI/DRV/ 2010 du: 07/02/2010.

(3) - أنظر الفقرة الأولى من المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

(4) - Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, économique, Paris, 1984, p 8.

(5) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص 19 .

وقد نظم المشرع الجزائري أحكام الخاصة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، من خلال ما ورد في نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة بالمادة 52 من قانون المالية لسنة 2021. ويفهم منها أن هذا النوع من الرقابة يقتصر فقط عن الأشخاص الطبيعيين ويخص فقط الضريبة على الدخل الإجمالي بإعتبار هذا النوع من الضرائب يخص المداخيل المحققة من طرف الأفراد أي كان مصدرها.<sup>(1)</sup> وهو ما أقره القضاء من خلال القرار رقم 076288 المؤرخ في 2013/06/13.<sup>(2)</sup>

#### د - مراقبة التقييمات

تعتبر سلطة مراقبة التقييمات من بين السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تقوم بمقتضاها بمراقبة العقود الناقلة للملكية وحقوق الإنتفاع والتمتع وحق الإيجار متى كان الثمن المصرح به أو التقدير الذي تم إعتماده لتحصيل الرسم النسبي أقل من القيمة التجارية للأموال المنقولة أو المبنية . وقد نظم المشرع الجزائري هذه السلطة من خلال المادة 38 مكرر 2 المعدلة بموجب المادة 55 من قانون المالية 2021. ولم يأتي على تعريف لها، بل إكتفى بتحديد الإجراءات الواجب القيام بها.<sup>(3)</sup> وقد حدد المشرع الحقوق التي تكون محل مراقبة وتقييم في فئتين من الحقوق وهي:

- 1- حقوق نقل ملكية أو حق الإنتفاع أو التمتع المتعلقة بالأموال العقارية والمحلات التجارية، أو الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الزبائن أو السفن أو البواخر
- 2- الحق في إيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو جزء منه.

### ثالثا : ضوابط ممارسة سلطة الرقابة الجبائية

(1)- ورد نص المادة 21 الفقرة 01 على النحو التالي : " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة"

(2) - حيث قضى مجلس الدولة من خلال هذا القرار في تأكيد حق الإدارة في القيام بهذا تنوع من الرقابة بالإعتماد على علامات الثراء الواضحة، ومن خلال متابعة تذاكر السفر والأرصدة في البنوك والأراضي الفلاحية .

(3) - ما يميز هذه السلطة أنها وإلى غاية صدور قانون المالية 2020 لم يكن المشرع قد أحاطها بالتدابير اللازمة لحماية حقوق المكلفين من خلال تفعيل الإجراء الجاهي، ليعمد من خلال أحكام المادة 55 من ق م 2021 على تنظيم الإجراءات القانونية التي يحمي بموجبها حقوق المكلفين بالضريبة المعنيين بهذه الرقابة، سيما ما تعلق بالحقوق الأساسية المكفولة قانونا كالحق في العلم والحق في الإستعانة بالمستشارين مع تحديد الأعوان المؤهلين للقيام بالرقابة.

في سياق دعم التوازن القائم بين المحافظة على مصالح الخزينة العمومية، وحماية حقوق المكلفين بالضريبة، تم تقييد السلطات الممنوحة للإدارة من أجل ضمان عدم تعسفها في إستعمال هاته السلطة وذلك على النحو التالي:

## 1- المصالح و الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية.

في هذا السياق يجب أن نفرق بين الرقابة الداخلية والخارجية، فالرقابة الداخلية سيما ما تعلق منها بالرقابة الشكلية، تعد من الأعمال العادية التي تقوم بها المصالح القاعدية المتمثلة المديرية الفرعية للتسيير بمديرية المؤسسات الكبرى والمصلحة الرئيسية للتسيير ضرائب والمراكز الجوارية للضرائب وكذا مفتشيات الضرائب، أما بخصوص الرقابة على الوثائق فقد أدرجت ضمن المهام الرقابية للمصالح سالفه الذكر، من خلال المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية المؤسسات الكبرى والمصلحة الرئيسية للرقابة بمراكز الضرائب والمراكز الجوارية، ومفتشيات الضرائب.<sup>(1)</sup> ولم يحدد المشرع الأعوان المؤهلين للقيام بهذه الرقابة من خلال النص الإجرائي.<sup>(2)</sup> لذلك سنقتصر على ذكر المصالح والأعوان المختصين بالرقابة الخارجية .

### أ- المصالح المكلفة بالرقابة :

تم تحديد المصالح المكلفة بإجراء عملية الرقابة بأصنافها الثلاثة من خلال التنظيم الهيكل لمختلف المصالح الضريبية على نحو يضمن تغطية مختلف الأنشطة والمناطق سواء تعلق الأمر برقابة مركزية أو محلية.

#### 1) المصالح المكلفة بالرقابة على المستوى المركزي

يمكن حصرها في الهياكل المركزية للمديرية العامة للضرائب التي تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.<sup>(3)</sup> من خلال إحداث مديرية متخصصة بحسب طبيعة الأنشطة المسندة إليها وما يهمنها منها تلك المختصة بالرقابة وهي :

(1) - دليل الرقابة على المستندات، مرجع سابق، ص 04 .

(2) - المادة 19 من ق إ ج لم تأتي على تحديد الأعوان المؤهلين للقيام بمراقبة التصريحات لتترك المجال لكل الأعوان العاملين بالمصالح القاعدية الحق في القيام بهذا النوع من الرقابة.

(3) - مرسوم تنفيذي رقم 228/98 المؤرخ في 13 جويلية 1998، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، الصادر ج ر عدد 51، لسنة 1998، ص 23 .

## i. مديرية البحث و المراجعات ( DRV )

تقوم هذه المصلحة بتسيير عمليات الرقابة الجبائية، على المستوى المركزي. ويمتد إختصاصها على مستوى وطني ولممارسة سلطة الرقابة تم إحداث ثلاث (03) مصالح جهوية للبحث والمراجعات موزعة على كل من الجزائر العاصمة، وهران وقسنطينة.

## ii. مديرية كبريات المؤسسات ( DGE )

وقد تم إستحداثها في سياق عصرنة الإدارة الجبائية، بموجب مرسوم تنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/05 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005. وتتكون من خمس (05) مديريات موزعة حسب الإختصاصات الممارسة. غير أن ما يهمننا منها هي المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المحددة بالمادة 02 من المرسوم سالف الذكر،<sup>(1)</sup> والتي أوكلت لها مهام الرقابة بخصوص ملفات المكلفين بالضريبة، التي تدخل ضمن إختصاصاتها النوعية والمسيرة من طرفها.<sup>(2)</sup> كإحدى المهام التي تختص بها علاوة على المهام الأخرى من تأسيس الضريبة وتحصيلها والفصل في منازعات الضرائب والرسوم الخاصة بالمكلفين بالضريبة .

## (2) المصالح المكلفة بالرقابة على المستوى المحلي :

### i. - المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديريات الضرائب الولائية ( SDCF )

تتكون المديريات الولائية للضرائب من (05) مديريات فرعية لتغطية كل نشاطات المديرية الولائية حسب طبيعة كل إختصاص ممارس. وما يهمننا في دراستنا المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية التي هي محل الدراسة الحالية.<sup>(3)</sup> وتكلف هذه الأخيرة بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها وتضم أربع (04) مكاتب وهي<sup>(4)</sup>:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.

- مكتب البطاقات والمقارنات.

- مكتب المراجعات الجبائية.

(1) - مرسوم تنفيذي رقم 494/05 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005 ، المتضمن إستحداث مديرية كبريات المؤسسات، الصادر ج ر عدد 84، لسنة 2005 ، ص 16 .

(2) - للإطلاع على تحديد الإختصاص النوعي المتعلقة بمديرية كبريات المؤسسات أنظر المادة 160 من ق إ ج .

(3) - قرار مؤرخ في 12 جويلية 1998 المحدد للإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها و صلاحياتها. ج ر عدد 79، لسنة 1998، الصادرة بتاريخ 25 أكتوبر 1998، ص 23.

(4) - قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009 المنظم للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ص 14.

- مكتب مراقبة التقييمات.

## ii. - مراكز الضرائب ( CENTRE DES IMPOTS )

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع، تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية.<sup>(1)</sup> يعد من بين الهياكل الحديثة التي تدعمت بها المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، ينظم في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين ثانويتين. غير أن ما يهمننا في دراستنا هنا المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث،<sup>(2)</sup> التي تختص بإنجاز إجراءات البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، ومعالجتها و تخزينها وتوزيعها من أجل إستغلالها. علاوة على إقتراح عمليات المراقبة وإنجازها من مراجعات جبائية ومراقبة على أساس المستندات. وتضم هذه المصلحة أربع (04) مصالح :

- مصلحة البطاقات والمقارنات - مصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة

- مصلحة التدخلات - مصلحة المراقبة.

### ب- الأعدان المؤهلين لممارسة الرقابة :

حدد المشرع الجزائري فئة الأعدان المكلفين بالرقابة، خاصة المؤهلين لممارسة للمرجعات الجبائية كحد أدنى برتبة مفتش ضرائب،<sup>(3)</sup> على أن يتم تعيينهم بصفتهم محققي محاسبة ويحملون بطاقات إنتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.<sup>(4)</sup> وذلك بموجب نصوص المواد 20 الفقرة 2، و 21 الفقرة 2 و 38 مكرر 2 الفقرة 2 من ق إ ج.

## 2- الكتابة في التعاملات مع المكلفين

- 
- (1) - مطبوعة صادرة عن مديرية العلاقات العمومية والاتصال بالمديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، تنظيم ومهام، نشرة 2020.
- (2) - أنظر المواد من 90 إلى 94 من القرار الوزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009 المنظم للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ص 16.
- (3) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 05.
- (4) - بحسب المادة 21 من المرسوم التنفيذي 299/10 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 المتضمن القانون الأساسي بالموظفين المنتمين للأسلك الخاصة بالإدارة الجبائية الصادر في الجريدة الرسمية عدد 74 بتاريخ 10 ديسمبر 2010 فإن سلك المفتشين يضم خمس (5) رتب: رتبة مفتش الضرائب - رتبة مفتش رئيسي للضرائب - رتبة مفتش مركزي للضرائب - رتبة مفتش قسم للضرائب - رتبة مفتش رئيس للضرائب.

عمل المشرع الجزائري من خلال النصوص المنظمة للمراجعات، إلى جعل كل الإجراءات التي تتم مع المكلفين بالضريبة موضوع التحقيق أو المراجعة الجبائية مكتوبة، ومن هاته الإجراءات ما نص عليه المشرع بالمواد 20 و 21 و 38 مكرر 2 من ق إ ج. (1)

## المحور الثاني: حقوق المكلف بالضريبة الخاضع للمراجعات الجبائية

لقد سبق وأن عرفنا المراجعات الجبائية على أنها تشخيص للتسجيلات المحاسبية للتأكد من صحة الإثباتات والتصريحات المقدمة و مدى مطابقتها للقوانين الجبائية<sup>(2)</sup> وهناك من خبراء المحاسبة من عرفها على أنها : مجموعة من الإجراءات والتقنيات المقررة من طرف المشرع تمارسها الإدارة الضريبية للتأكد من مدى احترام المكلف بالضريبة لكل التزاماته للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية. (3)

ولكون عملية الرقابة من أهم العمليات التي تقوم بها المصالح الجبائية في إطار مراقبة المادة الخاضعة للضريبة، مما حدا بالمشرع إلى إقرار جملة من الإجراءات تسمح بممارسة هاته السلطة. وكضمانة لحماية المكلفين بالضريبة فقد عمل في الوقت ذاته على تشريع ضمانات قانونية كافية في مواجهة السلطة الممنوحة للمصالح الجبائية، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال دراسة الحقوق المكفولة للمكلفين بالضريبة في إطار المراجعات الجبائية بكل أنواعها بداية من التحقيق المحاسبي العام، والتحقيق المصوب في المحاسبة، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وصولا إلى مراقبة التقديرات بالنظر إلى التعديلات المهمة التي عرفتها بموجب قانون المالية 2021. وعلى إعتبار عمليات الرقابة، هي عمليات مركبة تتكون من عدة مراحل بداية من التحضير إلى الشروع في الرقابة وإنتهاء بتبليغ نتائج الرقابة، لذا سنقسم دراسة هذه الضمانات من خلال مختلف المراحل .

## أولا : الضمانات السابقة للتحقيق الجبائي

(1) - نصت الفقرة 01 من المادة 20 من ق إ ج على ما يلي : "يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب من طرف المكلف الضريبة بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة". كما نصت الفقرة 03 من المادة 20 منه على التالي: "يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة" و نصت لفقرة 04 من المادة 20 من نفس القانون على ما يلي : "لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق".

(2) - Allal Hamini , op cit, P 172.

(3) - KHARROUB Kamel, Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, Mémoire de Magister en Science commerciales, Spécialité management des Entreprises, Faculté des Sciences Economiques, Sciences du Gestion et Sciences commerciales, Université d'ORAN Es- Senia, 2010-1011, p 72.

لا يمكن للمحقق الجبائي البدء في إجراءات التصحيح الجبائي إلا بعد القيام بعملية إشعار المكلف بالضريبة بذلك، على أن يكون الإشعار إشعاراً صحيحاً قانونياً

### 1- حق الإشعار المسبق .

لممارسة السلطات المخولة لإدارة الضرائب بالتحقيق في المراجعات الجبائية، يتعين على الأعوان المكلفين بهذه العملية قبل الشروع في إجراء التحقيق أن يقوم وجوباً بإعلام المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته بأنه محل تحقيق أو رقابة، من خلال إرسال بالبريد المضمون أو بالتسليم اليدوي للإشعار بالتحقيق مع ضمان وصول الإستلام من طرف المكلف بالضريبة موضوع التحقيق.<sup>(1)</sup> ويرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الذي يكون في شكل ورقي أو بواسطة حامل إلكتروني.<sup>(2)</sup> يجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة المعلومات التالية: ألقاب وأسماء ورتب الأعوان المحققين، إلى جانب تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها. كما يتوجب عليه في حال إستبدال محقق إبلاغ المكلف بالضريبة بذلك. ليكتفي بذكر الفترة موضوع التحقيق فقط في الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة. أما بخصوص مراقبة التقويم يجب أن يشار في الإشعار إلى المعلومات التالية:

ألقاب وأسماء ورتب الأعوان المحققين وكذا العقد أو التصريح موضوع المراقبة مع ذكر التاريخ والوقت الذي تمت فيه دعوة المكلف بالضريبة للحضور إلى المصلحة مع تقديم نسخة من العقد أو التصريح موضوع المراقبة.

وفي كل الحالات يجب أن يشير الإشعار صراحة وتحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة والتقويم.

### 2- أجال تحضير المستندات وضمان إحترامه

(1) - أنظر المواد 20 الفقرة 04 و 20 مكرر الفقرة 03 و 21 الفقرة 03 و 38 مكرر 2 الفقرة 02 .

(2) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية وهو عبارة وثيقة ملخصة بطريقة جدية وواضحة تحدد للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا إحترام حقوق وواجبات المكلفين، في شكل كتيب صادر عن منشورات مديرية الأبحاث والتدقيقات بالمديرية العامة للضرائب ليعرف المكلفين بالضريبة بالضمانات التي يوفرها لهم القانون. ويتم تحيينه كلما ظهرت تعديلات جديدة وهو متوفر في الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب لمن يريد الإطلاع والتوسع أكثر.

منح المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة المعنيين بالتحقيق حد أدنى مدته عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق، من الأجل لتحضير الوثائق المحاسبية.<sup>(1)</sup> غير أن هذا الأجل حدد بخمسة عشر (15) يوم بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE).<sup>(2)</sup> وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يكتفي فقط بمنح المكلفين هذا الأجل لتحضير الوثائق، بل تعداه إلى منع بدء الفحص الموضوعي للوثائق إلا بإنهاء هذا الأجل .

### 3- حق الإستعانة بمستشار

حق المكلف بالضريبة موضوع التحقيق، في الإستعانة بمستشار من إختياره ليمثله أمام الإدارة حق جوهرى وأساسى؛ لكون العلاقة التي تربط المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية ترتكز أساسا على التلاقي الشخصي بين الطرفين، فتكون الإدارة الجبائية ممثلة من قبل موظفيها، ممن يحملون صفة المحقق الجبائي،<sup>(3)</sup> بينما المكلف بالضريبة فقد يكون حاضراً بنفسه كما يمكنه أن يكون ممثلاً بمستشار من إختياره يستعين به في كل مراحل التحقيق. ولم يحدد القانون الجزائري صفة المستشار ليتترك للمكلف بالضريبة الخيار بأن يمثل بمحاسبه المعتمد أو محاميه أو مستشار جبائي بحسب ما يراه أفضل له.

و قد كفل المشرع الجزائري هذا الحق للمكلفين في كل أنماط التحقيق، ولم تكن إجراءات التقييم معنية بهذا الإجراء. ليستدرك المشرع ذلك من خلال المادة 55 من قانون المالية لسنة 2021 التي عدلت المادة 38 مكرر 2 بإدراج تحت طائلة بطلان الإجراء إلزامية إبلاغ المكلف محل رقابة التقدير في بإمكانية الإستعانة بمستشار من إختياره. غير أن حضور المستشار ليس ضروريا أثناء المراجعة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حال تم تأجيلها.<sup>(4)</sup>

وقد جسد القضاء الإداري هذه الضمانة قضائياً من خلال "القرار الصادر عن المحكمة العليا عن غرفتها الإدارية- سابقا - تحت رقم ملف 104152 والتي أيدت من خلاله قراراً صادراً عن مجلس قضاء وهران، إذ أنه

---

(1)- نصت المواد 20 الفقرة 04 و الفقرة 20 مكرر الفقرة 03 و من ق إ ج على ما يلي " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، على أن يستقيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار". كما نصت المادة 38 مكرر 2 الفقرة 02 على تحديد نفس الأجل في مراقبة التقييم .

(2) - أنظر المادة 21 الفقرة 02 من ق إ ج .

(3)- أنظر المواد 73 و 79 من المرسوم التنفيذي رقم 299/10 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 ،المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية ، التي نظمت على التوالي مهام وكيفيات التعيين في منصب محقق المحاسبة والتقييم.

(4) - بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 25.

قضى ببطلان نتائج التحقيق التي أجريت على السيد ( ب.م ) لخرق الإدارة الجبائية للضمانة التي كانت ممنوحة له قبل التحقيق بموجب المادة 378 قانون الضرائب المباشرة سابقا- قبل أن يتم إدراجها في قانون الإجراءات الجبائية- والتي كانت تنص على إلزامية الإشارة إلى الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق<sup>(1)</sup>.

## ثانيا : الضمانات الملازمة للتحقيق الجبائي

بعد الشروع في عملية الرقابة بعد إستلام الوثائق المحاسبية، تظهر الضرورة إلى تقييد الإدارة الجبائية المكلفة بالمراجعة بجملة من الضوابط والقيود التي تضمن حماية أكبر للمكلفين بالضريبة محل الرقابة وهي ما يطلق عليه بالضمانات الملازمة للتحقيق ونوجزها في النقاط التالية:

### 1- تحديد مهلة التحقيق في عين المكان

عمد المشرع الجزائري إلى تقييد عمل المحققين بتحديد مهلة التحقيق في عين المكان بحسب نمط التحقيق ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية. من خلال نصوص المواد و20 مكرر فقرة 04 و21 الفقرة 04 .

أ- **التحقيق المحاسبي العام VG** : نصت المادة 20 الفقرة 05 على تحديد الأجل الخاصة بالتحقيق في عين المكان على النحو التالي:

لا يمكن أن تتعدى فترة التحقيق أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص:

▪ المؤسسات الخدمية، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

▪ كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

▪ يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوال 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

▪ يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر.

على أن يتم معاينة نهاية اعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، ويشار في المحضر إلى ملاحظة في حال رفض الإمضاء.

(1) - زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 72.

## ب- التحقيق المحاسبي المصوب VP :

نصت المادة 20 مكرر الفقرة 04 على تحديد الأجل الخاصة بالتحقيق في عين المكان على أنه لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من (02) شهرين .

## ج - التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE):

و قد حددها المشرع من خلال نص المادة 21 الفقرة 04 بسنة (01) كاملة كحد أقصى من تاريخ تسليم أو إستلام الإشعار بالتحقيق.(1)

غير أن كل هذه الأجل وردت عليها إستثناءات جعلتها قابلة للتمديد وذلك في الحالات التالية:

- 1- يمدد الأجل في حالة القوة القاهرة المثبتة قانونا وفقا لأحكام القانون المدني، تمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في حدود الأجل الذي لم يتمكن فيه القيام بهذه الرقابة.
- 2- يمدد بالأجل الممنوح للمكلف بالضريبة، عند الاقتضاء، بطلب منه، للرد على طلبات تبرير أو توضيح الأرصدة والمداخيل في الخارج، بسنة عندما توجه الإدارة الجبائية في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، طلب معلومات من الإدارات الجبائية الأخرى.(2)
- 3- بالأجل المقرر في المادة 19 من ق إ ج وبالأجل الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقد يمها في أجل ثلاثون(30) يوما، ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من السلطات الأجنبية وبسنتين في حال إكتشاف نشاط خفي.
- 4- في حال إستعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا أو في حال تقديم المكلف لمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة أو إذا لم يرد على الأجل على الطلبات التوضيح أو التبرير.
- 5- إن دراسة الملاحظات أو العرائض التي قدمها المكلف بالضريبة غير مقيدة بالأجل المحدد للتحقيق في عين المكان.(3)

## 2- إرسال الإشعار بإعادة التقييم ومحتوياته

ألزم المشرع الجزائري بموجب أحكام المادة 20 الفقرة 06 من ق إ ج، إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق بموجب رسالة موصى عليها الإشعار أو التسليم مع الإشعار بالإستلام في كلتا الحالتين.

(1) - نصت المادة 21 الفقرة 04 على ما يلي: "لا يمكن، تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية

الجبائية الشاملة لفترة تفوق السنة (1) إعتبارا من تاريخ إستلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في الفقرة 3 أعلاه، إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقييم"

- (2) أنظر المواد 50، 51، و 52 من قانون المالية لسنة 2021 .

(3) - صالحى العيد، مرجع سابق، ص 44 .

و يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا ومعللا بقدر كاف، مع ذكر أحكام المواد التي بنيت عليها التسوية يسمح للمكلف بالرد على النقاط الواردة فيه من خلال إبداء ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.<sup>(1)</sup> و يقع باطلا كل إشعار بإعادة التقويم لم يحترم ما ورد من إجراءات وشكليات، أقرها المشرع كضمانة للمكلفين بالضريبة. وهذا ما قضى به مجلس الدولة في القرار رقم: 001987 المؤرخ في 2001/07/30.<sup>(2)</sup>

### 3- تحديد أجل الرد على المقترحات

- عمد المشرع الجزائري إلى تحديد أجل الرد على المقترحات الواردة بالإشعار بالتسوية على النحو التالي :
- التحقيق المحاسبي العام و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية: يكون الرد في حدود أربعون (40) يوم من تاريخ إستلام الإشعار بالتسوية.
  - التحقيق المحاسبي المصوب و مراقبة التقويمات: يكون الرد في حدود ثلاثون (30) يوم من تاريخ إستلام الإشعار بالتسوية.

### 4- الطعن قبل نزاعي في النتائج المعترض عليها ( طلب التحكيم و اللجنة التوفيقية)

عمل المشرع الجزائري إلى إيجاد ضمانة إضافية أخرى للمكلفين بالضريبة تعمل على التقليل من حجم النزاعات الناجمة عن أعمال الرقابة وهذا بإحداث آليات تسمح للمكلفين باللجوء إليها متى تبين لهم عدم رضاهم عن الأسس التي إعتدها المحققون، وذلك عن طريق طلب التحكيم بالنسبة للتحقيقات المحاسبية والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وبتقديم طلب للجنة التوفيقية بالنسبة لمراقبة التقويمات.

#### أ- الحق في طلب التحكيم:

يمثل هذا الحق ضمانة جديده تمنح للمكلفين بالضريبة المحقق معهم، وذلك بدراسة الملاحظات التي يبدونها حول النتائج الأولية المبلغة لهم. وجسد المشرع هذا الحق ووفر له حماية تجعل من عدم إعلام المكلف به من قبيل بطلان إجراء التعزيم. ويسلم للمكلف بالضريبة المحقق معه باليد أو عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام إستدعاء كتابي، يوضح فيه تاريخ وساعة الاجتماع المتعلق بالتحكيم. مع تمكينه من فترة

(1) - تم إعتداد نفس الإجراءات المعمول بها في تبليغ نتائج التحقيق المحاسبي، بالنسبة لتبليغ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة من خلال 21 الفقرة 5 وتبليغ إعادة التقويم من خلال نص المادة 38 مكرر 02 الفقرة 4 من ق إ ج

(2) - جاء في هذا القرار الذي فصل في القضية المرفوعة من طرف المديرية الولائية للضرائب تبيانه ضد المكلف أ. ص التأكيد على المبدأ القاضي بسلامة إجراءات التبليغ على النحو الذي نظمه المشرع و ذلك بالقول، بأنه متى ثبت أن إجراءات التحقيق والتبليغ والتحصيل، لم يتم احترامها من طرف المحققين، فإنها باطلة لمخالفتها القانون المعمول به. قرار تم تحميله من خلال الموقع الرسمي

لمجلس الدولة <https://www.conseildetat.dz/ar>

قدرها عشرة (10) أيام على الأقل إبتداء من تاريخ استلام الاستدعاء، لتحضير لمستندات و الوثائق و التبريرات.(1)

يؤدي التحكيم المطلوب إلى عقد إجتماع عمل على مستوى الإدارة، بعد دراسة طلب المكلف بالضريبة وذلك بحضوره شخصيا أو ممثله القانوني لمناقشة النقاط المعترض عليها. وفي الأخير يحضر محضر بذلك تدون فيه كل الآراء والإقتراحات المقدمة وكذا القرار النهائي المتخذ تحت سلطة مسؤول مختص.(2)

### **ب- الحق في اللجوء إلى اللجنة التوفيقية**

يحق للمكلفين بالضريبة الخاضعين لمراقبة التقويمات أن يتقدموا بطلبات إلى المثل أمام اللجنة التوفيقية في حال وقوع خلاف حول إقتراح إعادة التقويم من خلال طلب، لا يخضع لأي شرط شكلي \_ يوجه من طرف المكلف إلى رئيس لجنة التوفيق في أجل ثلاثون (30) يوم من تاريخ الإستلام أو التسلم باليد للإشعار التقديري النهائي، لتقوم الإدارة بعرض هذا النزاع على اللجنة التي تتعقد من أجل تحديد القيمة التي تعتمد كأساس لإحتساب حقوق التسجيل.(3)

### **5- العناصر الجديدة والأجل الإضافي**

قدم المشرع ضمانات أخرى تصب في مصلحة المكلفين بالضريبة محل التحقيق، بالموازاة مع سلطة الإدارة من خلال العون المحقق في رفض الملاحظات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ضرورة إعلامهم بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة. وإذا تبين بأن هذه العناصر تشكل سببا آخر للقيام بإعادة التقويم بإعتبارها عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقا، يمنح المكلف مهلة إضافية تقدر بأربعين (40) يوم لإبداء ملاحظاته، ولا يطبق هذا الإجراء على مراقبة التقويمات.

### **6- قبول نتائج التحقيق وعدم الرجوع فيها**

يمكن لقبول نتائج التحقيق أن يأخذ الطابع السلبي، من خلال الإمتناع عن الرد ضمن الأجل المتاحة وهو ما يعرف بالقبول الضمني، أو أن يكون قبولا بالمفهوم الإيجابي ويعبر عنه بالقبول الصريح وفي كل الحالات فإن القبول يرتب أثارا مباشرة من خلال عدم إمكانية الرجوع في النتائج المتوصل إليها إلا في حالة أذا كان المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق. كما أن القبول الصريح يجعل الأسس المقترحة نهائية ويحرم المكلف من الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي.(4)

(1) - أنظر المادة 20 الفقرة 06 من ق إ ج.

(2) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 16.

(3) - أنظر المادة 38 مكرر 2 أ من ق إ ج.

(4) - أنظر المادة 20 الفقرة 07 من ق إ ج.

## 7- عدم إمكانية الشروع في الرقابة من جديد

إن الإنتهاء من التحقيق الخاص بفترة معينة، بالنسبة لكل ضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب وثبتت نتائجها النهائية، يجعلان منه سببا لعدم إمكانية الإدارة الشروع في الرقابة من جديد لنفس الفترة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.<sup>(1)</sup>

## 8- الإلتزام بالسر المهني

يلزم أعوان المصالح الجبائية بصفة عامة بإحترام السر المهني، والحال ذاته بالنسبة للمحققين. فكل محقق ملزم بالمحافظة على السر المهني للمكلفين، وفي حال مخالفة هذه الحكام يتعرض إلى عقوبات إدارية وقد ترقى إلى عقوبات جنائية وبالنظر إلى أهمية المحافظة على السر المهني فقد أحاطها المشرع بنص خاص ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية.<sup>(2)</sup> إضافة على النصوص الواردة بقانون العقوبات لا سيما المادة 301 منه التي تعاقب بالحبس من شهر واحد إلى ستة (06) أشهر وبغرامة من 500 إلى 5000 دج كل من يقوم بالإبلاغ أو إفشاء الأسرار المهنية. ونظرا للأهمية التي يمثلها الإلتزام بإحترام السر المهني، فقد خصتها المديرية العامة للضرائب بجزء خاص ضمن أحكام دليل أخلاقيات المهنة لموظفي الضرائب.<sup>(3)</sup> ويدخل ضمن سياق الإلتزام بالسر المهني ما أورده المشرع الجزائري من خلال المادة 292 من ق ض م ر م بقصد الحفاظ على سرية المراسلات الموجهة للمكلفين بالضريبة<sup>(4)</sup>

## ثالثا : الضمانات اللاحقة للتحقيق الجبائي

أقر المشرع الجزائري ضمانات لاحقة للتحقيق الجبائي، للمكلفين بالضريبة المعنيين بالتحقيق على النحو التالي:

### 1- التظلم الأولي أمام الإدارة (الشكاوى)

بإنتهاء أي عملية من عمليات التحقيق وتثبيت الحقوق المقترحة التي فرضت على عاتق المكلفين بالضريبة، وفي حال عدم رضاهم على النتائج المتوصل إليها. يمكنهم القيام بالتظلم الأولي أمام الإدارة عن طريق تقديم شكوى في الموضوع،<sup>(1)</sup> ضمن الأجل المنصوص عليها بموجب أحكام المادة 72 من ق إ ج. <sup>(2)</sup>

(1) - أنظر المادة 20 الفقرة 08 من ق إ ج.

(2) - أنظر المواد من 65 إلى 69 من ق إ ج .

(3) - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي الضرائب، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ص- ص 13, 16.

(4) - نصت المادة 292 من ق ض م ر م على ما يلي: "يجب تبليغ في ظرف مغلق كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع

المكلفين بالضريبة أو يوجهونها إليهم بخصوص الضرائب المشار إليها في المادة 291 أعلاه"

ويعتبر هذا الإجراء من قبيل الضمانات التي يوفرها التشريع الضريبي للمكلفين في سبيل صيانة حقوقهم، إذا تبين لهم أنهم قد أخضعوا جوراً أو على أسس مفرطة. ويمثل هذا التظلم المرحلة الأولية من النزاع الإداري، حيث تعتبر إجراء جوهرى للطعن أما اللجان الإدارية أو الجهات القضائية.<sup>(3)</sup>

## 2- الطعن أمام اللجان الإدارية

يمكن للمكلفين في حالة عدم الرضا عن القرار المتخذ بشأن شكواه أن يطعن أمام اللجان الإدارية للطعن و ذلك في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ إستلام قرار الإدارة. كما أنه لا يمكن اللجوء على هذه اللجان في حال عدم رد الإدارة على شكوى المكلف في الآجال المقررة. ولا يسمح بالطعن أمام هذه اللجان بعد رفع دعوى أمام القضاء الإداري.<sup>(4)</sup>

## 3- الطعن أمام الجهات القضائية

### أ- الطعن امام المحاكم الإدارية:

يمكن للمكلفين بالضريبة الطعن في القرارات الصادرة عن الإدارة الجبائية الخاصة بالشكوى أو تلك المبلغة لهم بعد أخذ رأي لجان الطعن الإدارية، والقرارات الصادرة عن مديري الضرائب المتضمنة رأي لجنة التوفيق،<sup>(5)</sup> أمام المحاكم الإدارية ضمن أجل أربعة (04) أشهر من يوم إستلام قرار الإدارة. أو من يوم إنتهاء الأجل الممنوح للإدارة للبت في الشكاوي طبقاً لأحكام المادة 76 من ق إ ج.<sup>(6)</sup>

### ب- الطعن امام مجلس الدولة:

يمكن للمكلفين الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية امام مجلس الدولة عملاً بأحكام المادة 90 من ق إ ج. كما منح المشرع نفس الحق للإدارة الجبائية للإستئناف ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية، بموجب المادة 91 من ق إ ج .

---

(1) - أنظر المواد 70 و 71 من ق إ ج .

(2) - صالحى العيد، مرجع سابق، ص 84 .

(3) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 24.

(4) - فريحة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، د ط، 2008، ص 46.

(5) - أنظر المادة 56 من قانون المالية لسنة 2021 التي عدلت أحكام المادة 38 مكرر 2 د الفقرة 02.

(6) - أنظر المادة 82 من ق إ ج .

## خاتمة

تعرضنا من خلال ما سبق إلى الإحاطة بالسلطات الممنوحة للإدارة الجبائية، في مجال المراقبة الجبائية. حيث تطرقنا إلى السلطات المتعلقة بالمراقبة الداخلية والخارجية، وقمنا بالإحاطة بكل الجوانب التنظيمية الخاصة بها. بدأ بتحديد النصوص القانونية التي أسست لهذه السلطات، وكذا توضيح حدودها، والمتمثل في تحديد الأعوان المؤهلون لممارسة هذه السلطات وكذا المصالح و الهياكل الإدارية المعنية بها. إضافة إلى التطرق إلى الضوابط والقيود الواردة عليها، وذلك في سياق إحترام التوازن الدائم بين المحافظة على مصالح الخزينة العمومية كوظيفة أصيلة للإدارة الجبائية بموجب تكليفها قانونا بتأسيس وتحصيل الضرائب والرسوم من جهة، وحماية حقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

كما تطرقنا للضمانات الممنوحة للمكلفين بشيء من التحليل، وهي تلك المتعلقة بحقوق المكلفين في مواجهة المراجعات الجبائية بمختلف أصنافها، مبينين الأسس القانونية التي أوجدت هذه الضمانات ونظمتها بشيء من التحليل مع الإستشهاد ببعض الإجتهدات القضائية التي تمكنا من جمعها.