جامعة يحيى فارس المدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم:علوم مالية ومحاسبة

الموضوع:

أثر التعاملات الجبائية في تدنية المنازعات الجبائية

دراسة حالة مديرية الضرائب المدية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص:محاسبة

من إعداد الطالبين

عوادي أحمد

بن عيسى بلال

تحت إشراف الأستاذ

د. برابح محمد

لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الأصلية	ملاحظات
عاشور يوسفي	أستاذ	جامعة المدية	رئيسا
محمد برابح	أ محاضر	جامعة المدية	مشرفا ومقررا
أحمد خيرات	ب محاضر	جامعة المدية	ممتحنا

السنة الجامعية 2022-2023

جامعة يحيى فارس المدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم:علوم مالية ومحاسبة

الموضوع:

أثر التعاملات الجبائية في تدنية المنازعات الجبائية

دراسة حالة مديرية الضرائب المدية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص:محاسبة

من إعداد الطالبين

عوادي أحمد

بن عيسى بلال

تحت إشراف الأستاذ

د. برابح محمد

لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الأصلية	ملاحظات
عاشور يوسفي	أستاذ	جامعة المدية	رئيسا
محمد برابح	أ محاضر	جامعة المدية	مشرفا ومقررا
أحمد خيرات	ب محاضر	جامعة المدية	ممتحنا

السنة الجامعية 2022-2023

شكر وعرفان

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة والسلام على خير المرسلين، بداية قال الله تعالى في الآية رقم 06 من سورة إبراهيم "**وإذ تأذن ربكم لئن شكرتم لأزيدنكم ولئن كفرتم إن عذابي لشديد**"

قبل كل شيء نشكر الله سبحانه وتعالى على ما أنعم علينا من نعم لا تعد ولا تحصى والتي من بينها نعمة العلم ونعمة وصولنا إلى هذا الموضع فالحمد لله قبل أن يرضى والحمد لله عند الرضا والحمد لله بعد الرضا،

أما بعد فقد قال النبي صلى الله عليه وسلم "**من لم يشكر الناس لم يشكر الله**"، نتوجه بجزيل الشكر إلى كل أساتذتنا الأفاضل على مجهوداتهم معنا وعلى رأسهم الأستاذ **براهيم محمد** الذي وعلى الرغم من انشغالاته الكثيرة تكرم علينا بقبول الإشراف عل هذا العمل وكل الأساتذة الآخرين من أول معلم لنا في الإبتدائي إلى آخر أستاذ تعلمنا على يده في الجامعة ،

كما نشكر أعضاء لجنة المناقشة على تشريفهم بالإطلاع على هذا العمل وقبول مناقشته، كما لا ننسى إطارات وأعوان مديرية الضرائب لولاية المدية، وكل من كان له يد في نجاح هذا العمل.

الإهداء

نهدي هذا العمل المتواضع

إلى الوالدين الكريمين أطال الله عمر من في الحياة

ورحم من توفي منهم

وإلى إخوتنا وأخواتنا كل باسمه ومسماه

إلى الأخ مقران عبدالباسط فك الله أسره

وإلى كل أصدقائنا ورفقائنا وزملائنا

وإلى كل من ساهم ولو بكلمة طيبة في هذا العمل

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على التعاملات الجبائية وأثرها على تدنية النزاع الضريبي، حيث تطرقنا إلى التحقيق الجبائي كآلية من التعاملات الجبائية، وذلك بعرض مفهوم التحقيق الجبائي، أشكاله ووسائله، بعد ذلك درسنا أساسيات الرقابة الجبائية ، ومن ثم المنازعات الجبائية، وللتعرف أكثر على أثر التحقيق الجبائي على النزاع الضريبي على أرض الواقع قمنا بدراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية.

وما توصلنا إليه من خلال بحثنا هذا أن التحقيق الجبائي له أثر على تدنية المنازعات الجبائية، كما توصلنا إلى وجود علاقة عكسية بين التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية والتحقيق العام في المحاسبة مع المنازعات الجبائية حيث كلما زاد أحدهما انخفض الآخر وكلما انخفض أحدهما ارتفع الآخر، أما فيما يخص التحقيق المصوب فلم نتمكن من الوصول إلى العلاقة العكسية له مع المنازعات الجبائية، وذلك يعود لكون الفترة المدروسة شهدت وباء كوفيد 19 الذي أثر على النشاطات التجارية ، وهو ما أدى بإدارة الضرائب إلى تخفيف حالات التحقيق
الكلمات المفتاحية: التحقيق الجبائي ، المنازعات الجبائية

Extract

This study aims to identify fiscal transactions and their impact on the low tax dispute in which we touched on fiscal investigation as a mechanism of fiscal dealings, by presenting the concept of fiscal investigation and then we studied the basics of fiscal control, and then fiscal disputes, To learn more about the impact of the fiscal investigation on the tax dispute on the ground, we have studied a case at the level of the Directorate of Taxation of the State of Medea.

What we have found from our research is that the fiscal investigation has an impact on the minimization of fiscal disputes. And we found an inverse relationship between the investigation of the whole fiscal situation and the general investigation of accounting for fiscal disputes where the more one decreases the other and the higher the other, As for the corrected investigation, we have not had access to the inverse relationship with the fiscal disputes. This is due to the fact that the period under consideration saw the Covid-19 pandemic affecting business activities, which led the tax administration to ease investigation cases

Keywords tax dispots , tax investigation

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وعرفان	
الإهداء	
المستخلص	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الاختصارات	
مقدمة	ب– و
الفصل الأول: التحقيق الجبائي كآلية من التعاملات الجبائية	
تمهيد	01
المبحث الأول: مفاهيم حول التحقيق الجبائي	02
المطلب الأول: مفهوم التحقيق الجبائي وأهدافه	02
المطلب الثاني: أشكال التحقيق الجبائي	04
المطلب الثالث: وسائل إجراء التحقيق الجبائي	08
المبحث الثاني: أساسيات التحقيق الجبائي	14
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية	14
المطلب الثاني: مبررات الرقابة الجبائية وحقوق الإدارة لأدائها	17
المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية	21
المبحث الثالث: حقوق وواجبات المكلف بالضريبة	25
المطلب الأول: حقوق وضمانات المكلف بالضريبة	25
المطلب الثاني: التزامات المكلف بالضريبة	29
خلاصة الفصل	31

الفصل الثاني: المنازعات الجبائية	
تمهيد	33
المبحث الأول: ماهية المنازعات الجبائية	34
المطلب الأول: مفهوم المنازعات الجبائية	34
المطلب الثاني: أسباب المنازعات الجبائية	36
المطلب الثالث: أنواع المنازعات الجبائية	39
المبحث الثاني: الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الوعاء	43
المطلب الأول: الإجراءات الإدارية لمنازعات الوعاء	43
المطلب الثاني: الإجراءات القضائية للمنازعات الوعائية	54
المبخث الثالث:التكييف القانوني للمنازعات الجبائية وطرق إنهائها	65
المطلب الأول: التكييف القنوني للمنازعات الجبائية	65
المطلب الثاني: طرق إنهاء المنازعات الجبائية بالطريق الإداري	67
خلاصة الفصل	68
الفصل الثالث: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية	
تمهيد	69
المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية	70
المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	70
المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	71
المبحث الثاني: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية	78
المطلب الأول:التحقيق الجبائي والمنازعات الجبائية	78

المطلب الثاني: العلاقة بين التحقيق الجبائي والمنازعات الجبائية	80
خلاصة الفصل	85
خاتمة	86

قائمة الأشكال،

الجداول والمختصرات

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01-01	أشكال التحقيق الجبائي	04
01-02	مخطط عام للرقابة على الوثائق	23
01-03	أشكال الرقابة الجبائية	24
03-04	الهيكل التنظيمي للمصالح الداخلية لمديرية الضرائب لولاية المدية	76
03-05	الهيكل التنظيمي للمصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية المدية	77
03-06	منحنى يمثل العلاقة بين التحقيق العام في المحاسبة والمنازعات الجبائية	80
03-07	منحنى يمثل العلاقة بين التحقيق المصوب والمنازعات الجبائية	81
03-08	منحنى يمثل العلاقة بين التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية والمنازعات الجبائية	82
03-09	منحنى يمثل العلاقة بين التحقيق الجبائي والمنازعات الجبائية	83

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01-01	الفرق بين التحقيق العام في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة	07
01-02	مدة التحقيق العام في المحاسبة قانونيا	26
03-03	أرقام المنازعات الجبائية لثلاث سنوات 2022-2021-2020	78
03-04	قرارات مديرية الضرائب بخصوص المنازعات	78
03-05	أرقام حول التحقيق الجبائي لسنوات 2020-2022-2021	79

قائمة الاختصارات

المختصر	معنى المختصر
ص	صفحة
ط	طبعة
ق م	قانون المالية
ق م ت	قانون المالية التكميلي
ج ر	الجريدة الرسمية
ق إ م إ	قانون الإجراءات المدينية والإدارية
ر ع	رقم الأعمال
د ج	دينار جزائري

مقدمة

يتميز التشريع الجبائي الجزائري بالمرونة، حيث أنه يتطور باستمرار وذلك بإحداث تغييرات مستمرة عليه، يعد هذا التغيير إيجابيا من ناحية، كونه يواكب التطورات التي تحصل في شتى المجالات، كما يتميز بكثرة القوانين وتعددها، غيرا أن هذه الميزات من منظور آخر قد تعتبر سلبيات فالتغيير المستمر وتعدد القوانين يقود إلى صعوبة فهمها و الإلمام بها من قبل أعوان الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، صعوبة الفهم تؤدي إلى حدوث خلافات ومنازعات جبائية بين الطرفين.

للرقابة الجبائية شكلان رقابة شاملة ورقابة معمقة وهي الآلية التي اخترنا دراسة تأثيرها على تدنية المنازعات في بحثنا هذا، وإضافة لكونها وسيلة وقائية هي وسيلة ردعية تقوم بالتخفيف من التهرب والغش الضريبيين، ومحاولة ضمان تطبيق مبدأ العدالة، ورغم المجهودات المبذولة من طرف الدولة قصد القضاء على هاتين الظاهرتين إلا أنهما في تزايد مستمر، ما يؤدي إلى ضياع أموال طائلة من الخزينة العمومية للدولة، في حين تسعى الدولة إلى زيادة إيراداتها الجبائية لمواكبة تزايد النفقات والتكاليف لتحقيق التنمية الإقتصادية.

في شتى المجالات التي يكون موضوعها المال تنشأ خلافات بين الأطراف، قد تؤدي هذه الخلافات في المجال الضريبي إلى امتناع المكلف بالضريبة عن دفع التزاماته، وبالتالي حصول نزاع بين المكلف والإدارة ويتمثل في المنازعات الضريبية، قد تستجيب الإدارة الضريبية لطلبات المكلف بالضريبة إن ثبت وجود سوء تقدير أو خطأ، وتنتهي المنازعة في هذه المرحلة، أما إذا رفضت الإدارة الاستجابة لتظلم المكلف ورفض الأخير تسديد ماعليه، فإن له الحق في الانتقال إلى المرحلة الثانية وهي مرحلة النزاع القضائي .

واعتمادا على ماسبق نطرح إشكالية بحثنا والمتمثلة في التساؤل الرئيسي التالي:

إلى أي مدى يساهم التحقيق الجبائي كلية من آليات الرقابة الجبائية في تدنية المنازعات الجبائية؟

ولمعالجة الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية الآتية:

1 ماذا يقصد بالتحقيق الجبائي وما هي أنواعه؟

2- ما مدى فعالية التحقيق الجبائي في الحد من المنازعات الجبائية؟

الفرضيات:

- يعتبر التحقيق الجبائي أحد الوسائل الفعالة للحد من الغش والتهرب الضريبي
- تساهم فعالية التحقيق الجبائي في دعم الرقابة الجبائية للحد من المنازعات الجبائية

***أهمية الموضوع:**

- أهمية الرقابة الجبائية في المجال الجبائي كونها المقوم الأساسي لتصرفات المكلفين بالضريبة الذين قد يخالفون القانون الضريبي ويتهربون من دفع الضرائب
- الانتشار الواسع للنزاع الضريبي بمختلف أنواعه لاتساع الوعاء الضريبي وزيادة عدد المكلفين بالضريبة

***أهداف الدراسة:**

- محاولة تشخيص الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والنزاع الضريبي
- تبيان مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد ومحاربة التصريحات الكاذبة المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة
- تسليط الضوء على إجراءات المنازعات الجبائية، إضافة لتوضيح الجهات الفاصلة في النزاع، بغية توضيح مختلف الإجراءات الواجب اتباعها لتسوية هذه النزاعات

***مبررات الدراسة:**

- الرغبة الشخصية في الاطلاع على مثل هذه المواضيع وارتباطها بتخصصنا
- محاولة التعرف على الرقابة الجبائية في الميدان
- غياب الأيام والنشرات الإعلامية الخاصة بالضرائب، التي تساعد المكلفين بالضريبة وتنمي الوعي الضريبي

- تعزيز المكتبة الجامعية بهذا البحث المتواضع

***المنهج المتبع في الدراسة:**

اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري، في عملية عرض وجمع المعلومات والبيانات التي نحتاجها في دراستنا، أما في الجانب التطبيقي عملية تفسير هذه المعلومات والبيانات فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي قصد الحصول عللى نتائج دقيقة ومرضية

***الدراسات السابقة:**

-زيلاب نجية و حميدي فلة، **دور الرقابة الجبائية في تحسن الإيرادات الضريبية**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص مالية مؤسسة، جامعة آكلي محند أولحاج، 2017-2018، حيث سلطت الطالبتان الضوء على الرقابة الجبائية ومدى مساهمتها في تفعيل عملية تحسين الإيرادات الضريبية، والفرق بين بحثينا يكمن في إضافتنا لصلاحيات الإدارة وضمانات المكلف بالضريبة خلال عملية الرقابة الجبائية، إضافة إلى تتبعنا العملية إلى آخرها في حالة رفض المكلف وصولا إلى دخوله في نزاع مع مصلحة الضرائب

-كويدمي محمد أمين وسامية بوضياف، مقال بعنوان **دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية**، مقال ضمن مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد 2، جامعة البليدة، 2019، سلط الباحثان الضوء على المنازعات الجبائية والتشكيلة القانونية للإدارة الجبائية لتسوية النزاع، كما حاولوا التطرق إلى صلاحيات القاضي الإداري أثناء الفصل في المنازعات الجبائية، وقد قمنا في موضوعنا بالتطرق إلى العناصر التي تناولها الباحثان إضافة إلى التكييف القانوني للمنازعات الضريبية ووسائل إنهائها بالطريق الإداري

فاطمة الزهراء عربوز،تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، مقال ضمن مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة جيلالي ليابس سيدي بلعباس، جوان 2017، حاولت الباحثة التطرق إلى التسوية القضائية للمنازعات الضريبية أمام الهيئات الإدارية أما في موضوعنا سنتطرق إلى كيفية تأثير التحقيق الجبائي على تدنية المنازعات الجبائية

***حدود الدراسة:**

حدود مكانية: حددت دراسة الموضوع في إطار مكاني يخص مديرية الضرائب بولاية المدية

حدود زمانية: حددت الفترة الزمنية للدراسة بثلاث سنوات وهي سنة 2020,2021و سنة 2022

***صعوبات الدراسة:**

- قلة المراجع التي تناولت الرقابة الجبائية ودورها في تخفيض المنازعات الجبائية
- نقص الكتب الخاصة إلى موضوع المنازعات الجبائية والاضطرار إلى الاعتماد على المجلات والمذكرات
- صعوبة الحصول على المعلومات من طرف مديرية الضرائب باعتبار الموضوع ذو طابع خاص (سرية المهنة)

*** هيكل الدراسة:**

لإنجاز هذه الدراسة قمنا بتقسيمها إلى ثلاثة فصول، فصلان نظريان والثالث تطبيقي، بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة كما يلي:

الفصل الأول: التحقيق الجبائي كآلية من التعاملات الجبائية، حيث درسنا في المبحث الأول مفاهيم حول التحقيق الجبائي، وفي المبحث الثاني أساسيات الرقابة الجبائية، أما المبحث الثالث فحقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي

الفصل الثاني: المنازعات الجبائية، جاء في هذا الفصل ثلاثة مباحث الأول يدرس ماهية المنازعات الجبائية، والثاني الإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الجبائية، أما المبحث الثالث فالتكييف القانوني للمنازعات الجبائية وطرق إنهائها

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية المدية، ينقسم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول قمنا فيه بتقديم لمديرية الضرائب لولاية المدية، أما المبحث الثاني يحمل دراسة حالة بمديرية الضرائب

الفصل الأول

التحقيق الجبائي كآلية من التعاملات الجبائية

تمهيد

النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، يتمتع المكلفون بالضريبة من خلاله بإمكانية تقديم تصريحاتهم بما يتوافق مع مداخيلهم الحقيقية و يفترض فيهم حسن النية، وتعتبر تصريحاتهم مبدئيا صحيحة وصادقة، ويقع على عاتق الإدارة الضريبية إثبات عكس ذلك، باستغلال الصلاحيات التي منحها لها المشرع والمتمثلة في الرقابة الجبائية.

وللتأكد من صحة تصريحات المكلفين تلجأ الإدارة الضريبية إلى التحقيق الجبائي، من خلال البحث عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة، والقيام بتصحيحها .

وقد قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو الآتي:

المبحث الأول: مفاهيم حول التحقيق الجبائي

المبحث الثاني: أساسيات الرقابة الجبائية

المبحث الثالث: حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة

المبحث الأول:مفاهيم حول التحقيق الجبائي

في واقعنا الذي نعيشه أو في بلدنا الجزائر، غالبا ما يقدم المكلفون بالضريبة تصريحات كاذبة سواء كانت مقصود أو بغير قصد، ولهذا منح المشرع للإدارة الضريبية صلاحيات واسعة للتأكد من الصلاحيات المقدمة من المكلفين بإتباع نصوص قانونية محددة

إن من أهم وسائل محاربة ومجابهة هذه التصريحات الكاذبة الصادرة عن المكلفين عملية **التحقيق الجبائي**، ولنجاح هذه العملية يجب أن تتوفر الوسائل المادية والبشرية ذات القدرات والمهارات والكفاءات العالية في الميدان المحاسبي والقانوني التي تساهم في كشف تلاعبات المكلفين، ما يدفع بهم إلى تقديم تصريحات صادقة وتجنب التصريحات الكاذبة.

وقد قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب حيث يتناول المطلب الأول مفهوم التحقيق الجبائي وأهدافه بينما المطلب الثاني درسنا فيه أشكال التحقيق الجبائي، في حين جاء المطلب الثالث بوسائل إجراء التحقيق الجبائي

المطلب الأول: مفهوم التحقيق الجبائي وأهدافه

يعتبر التحقيق الجبائي من أهم تقنيات الرقابة الجبائية المعمقة، التي تعتمد الإدارة عليها للتأكد من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة، إضافة إلى تحقيقه لعدة أهداف تحددها الإدارة الجبائية

الفرع الأول: مفهوم التحقيق الجبائي

هناك العديد من التعاريف التي جاء بها الباحثون والمختصون نذكر منها:

1-يمكن تعريف **التحقيق الجبائي** بأنه "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها، من قبل المكلفين بالضريبة بموجب التصريحات الجبائية المقدمة من قبلهم، لتحديد فيما إذا كانت

هذه الأخيرة صحيحة بشكل جوهري في ضوء القوانين والأنظمة الجبائية والتقرير عن ذلك، ويجب أداء عملية التحقيق من قبل محقق أو فريق يتصف بالكفاءة.[1]

2-أو يمكن تعريفه بأنه "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها.[2]

3- ويعرف أيضا بأنه" وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية، يعتمد عليها لمعرفة مدى التزام المكلفين بالضريبة بتطبيق القوانين الضريبية والمحاسبية، من خلال مجموعة من الإجراءات، تسمح بالتأكد من صحة وصدق المعلومات الواردة في التصريحات الجبائية، بهدف تصحيح الأخطاء، من قبل محققين يتصفون بالكفاءة والموضوعية، بغية حماية حقوق الخزينة من جهة، وتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من جهة أخرى

الفرع الثاني:أهداف التحقيق الجبائي

تتمثل أهداف التحقيق الجبائي فيما يلي:[3]

-الكشف عن الأخطاء والمخالفات لاسيما تلك التي لها تأثير جبائي معين يلحق الضرر بحقوق الخزينة العمومية .

-كشف المداخيل المخفية وغير المصرح بها، من خلال الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية للمكلفين بالضريبة من جهة من جهة أخرى.

-تمكين المكلفين من الإطلاع على واجباتهم والتزاماتهم الجبائية

1ذبيح محمد أمين، ولهي بوعلام، مدى التزام مفتشي الضرائب بقواعد سلوك وآداب ممارسة مهمة التدقيق الجبائي ، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، المجلد19، العدد 01،جامعة سطيف، 2019، ص 141

2ضيف الله محمد الهادي وآخرون، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين، مجلة الامتياز لبحوث الإدارة والاقتصاد، المجلد02، العدد03، جامعة الوادي، 2018، ص204

3مالح سعاد، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، العدد جامعة جيلالي ليابس، سيدي بعباس،2016، ص ص 91-92

-أثناء التحقيق الجبائي يطلع المحقق المكلف على مصادر الأخطاء التي وقع فيها، والتي أحيانا تكون على حسابه، وفي هذه الحالة بإمكانه طلب تخفيض الزيادات الناتجة عن هذه الأخطاء، كما يطلعه المحقق أيضا على كيفية تقديم الطعون اللازمة

-اكتشاف وتحليل أسباب عدم الالتزام الجبائي، ووضع الحلول اللازمة لردعها

المطلب الثاني: أشكال التحقيق الجبائي:

للتحقيق الجبائي أشكال جاء ذكرها في قانون الإجراءات الجبائية وهي ثلاثة أشكال قمنا باختصارها في الشكل المبين أدناه

الشكل رقم (01-01): أشكال التحقيق الجبائي



المصدر:إعداد الطالبين بالاعتماد على المواد20،20 مكرر والمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية لعام 2023

1

-التحقيق العام في المحاسبة:

عرفه الباحث تييري لامبير بأنه" مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين مكان لمحاسبة مؤسسة ما، ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية ومراقبة مدى دقة وسلامة التصريحات المكتتبة ووضع التعديلات اللازمة عليها إذا اقتضى الأمر"[1]

ويعرف أيضا بأنه "مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة، يتم التحقيق في الوثائق المحاسبية وجوبا بعين المكان، إلا في حالة طلب معاكس من المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة[2]

-تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية، ويلزم المكلفون بالضريبة عند مسك محاسبة بأنظمة الإعلام الآلي بوضع بطاقية الكتابات المحاسبية تحت تصرف المحققين، بناء على طلب يقدمونه، بحيث يمكن أن تتم عملية التحقيق في عين المكان باستخدام أجهزة الإعلام الآلي الخاصة بالمكلف، أو على مستوى المصلحة بناءا على طلب يقدمه المكلف، وفي هذه الحالة يجب عليه أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استخدمت في تأسيس المحاسبة بواسطة أجهزة الإعلام الآلي.[3]

[1] لواج عبد الرحيم، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة، مجلة أوراق اقتصادية، العدد2، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2018، ص 47

[2] المادة 20-01، قانون رقم 10-13 المؤرخ في29-12-2010 المتضمن قانون المالية 2011، ج ر،العدد80، لسنة 2010

[3] المادة 20-03، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2023

2-التحقيق المصوب في المحاسبة:

استحدثت الإدارة الجبائية هذا النوع من التحقيق لدعم إجراءات الرقابة الجبائية، وقد أتى ذكره في الفقرة الأولى من المادة 20مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن لأعوان الإدارة الضريبية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية

عرفته المديرية العامة للضرائب بأنه "إجراء رقابة موجه أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعا من التحقيق العام في المحاسبة، ويعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة معينة تقل عن سنة محاسبية".[1]

كما يعتبر التحقيق المصوب أقل إلزاما بالنسبة للمكلف بالضريبة، حيث لا يمكن أن يؤدي إلى فحص معمق لمجمل محاسبته، بل يتعلق فقط بالمستندات والوثائق التوضيحية المطلوبة الخاصة بالفترة ونوع الضرائب المعنية بعملية التحقيق

ويتمحور هذا التحقيق حول:

-مراقبة قانونية الحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة واصل القرض الضريبي، والحصص الممنوحة والنسب المطبقة والإستردادات الملتمسة .

-مراقبة عناصر المحاسبة بناءا على التصريح بالنتيجة خاصة أعباء الإهتلاكات والمؤونات

-مراقبة طلبات استرجاع القرض الضريبي

-مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها[2]

[1] إجراءات الرقابة الجبائية، mfdgi.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-23-8/brochures-fiscales، حدث بتاريخ 16فيفري 2021، اطلع عليه يوم 27مارس 2023

[2] Bulltein d'information de la dgi n° 70/2013. **Vérification ponctuelle, une nouvelle procédure de contrôle ciblé**, Ministère des finances, Direction générale des impôts, Alger .P 02.

" ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة من ممارسة التحقيق العام في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب"[1]

مما سبق يمكننا استنتاج الفرق بين التحقيق العام في المحاسبة والتحقيق المصوب بحيث نلخصه في الجدول الآتي:

الجدول رقم(01-01): يمثل الفرق بين التحقيق العام في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة

نوع التحقيق	التحقيق بعين المكان	ضريبة واحدة أو أكثر	جميع الضرائب	كل الفترة المحاسبية	جزء من الفترة المحاسبية	فحص كل المحاسبة	فحص العمليات المحاسبية
التحقيق العام في المحاسبة	*		*	*		*	
التحقيق المصوب في المحاسبة	*	*			*		*

المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على نص المادة 20و 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

3-التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية:

يقصد **بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية** مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة

[1] المادة 20مكرر-06، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2023

التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر–فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات المبينة وغير المبينة ....إلخ)[1]

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة، سواء لديهم التزامات متعلقة بهاتين الضريبتين أم لا، ويقوم بمناسبة هذا التحقيق الأعوان المحققون بمراقبة التطابق بين العناصر المصرح بها من جهة والعناصر المكونة لثروته من جهة أخرى، ويمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة متملصة من الضريبة[2]

المطلب الثالث: وسائل إجراء التحقيق الجبائي

لنجاح التحقيق الجبائي يجب توفر مجموعة من الهياكل والأجهزة، ليمارس بطريقة منظمة وفعالة، ولهذا منح المشرع لأعوان خذه الهياكل صلاحيات وحقوق لابد من الاستناد عليها للقيام بالمهام الموكلة إليهم .

1–الوسائل الهيكلية للتحقيق الجبائي:

تسند عملية التحقيق الجبائي تحت قيادة مديرية الأبحاث والتحقيقات، إلى المصالح الجهوية للبحث والتحقيقات، المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب والمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث على مستوى مركز الضرائب [3]

[1] عبود ميلود، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف، الطرق والعوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية، جامعة دراية أحمد، أدرار، العدد02، 2018

[2] المادة21، قانون الإجراءات الجبائية، 2023

[3] La lettre de la DGI n°64/2012. **Le contrôle fiscale :point d'etapes et oriontation stratégique,** république algérienne démocratique populaire, ministere des finances, p 02

1-1)مديرية الأبحاث والتحقيقات: الجهاز المكلف بالتحقيق الجبائي على المستوى المركزي هو مديرية الابحاث والتحقيقات، حيث أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذ 228/98 الصادر في 13-07-1998، المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على مستوى المحلي والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني وهي مكلفة بالتالي:

-إنجاز التحقيق في المحاسبة للمؤسسات التي هي خارج اختصاص مديرية كبريات المؤسسات

-إجراء حق التحقيق والمعاينة في إطار مكافحة التهرب الضريبي

-مراقبة مداخيل الأشخاص الطبيعيين من خلال علامات الثراء الخارجية المميزة ونمط المعيشية والممتلكات في إطار جباية المداخيل المخفية

-متابعة المساعادات الدولية المتبادلة في الغتفاقيات الدولية الجبائية.[1]

2-1)المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات بمديرية كبريات المؤسسات:

هي عبارة عن جهاز مكلف بالتحقيق الجبائي على المستوى الوطني، حيث أنشئت بموجب المادة 22من قانون المالية التكميلي لسنة 2002 في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية، وتقوم بتسيير الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري، الخاضعة للريبة على أرباح الشركات والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية، الشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة بالجزائر[2]

[1] المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13-07-1998، المتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، الجريدة الرسمية51، الصادرة بتاريخ 21-12-1998

[2] المادة160، قانون الإجراءات الجبائية، 2023

تنظم مديرية كبريات المؤسسات في خمس(5) مديريات فرعية، تتمثل في المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الففرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل والمديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات، وهذه الأخيرة مسؤولة بشكل خاص على برمجة وتنفيذ ومتابعة برامج التحقيق الجبائي الخاصة بها، والبحث عن المعلومة الجبائية[1]

1-3)المديرية الجهوية للأبحاث والتحقيقات:

تكلف المصالح الجهوية للبحث والتحقيق المتواجدة بالجزائر، وهران، قسنطينة بالمهام التالية:

-تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها

-تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي

-تنفذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقيبة الاشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري

-تنفذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية

-تطبق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر [2]

1-4)المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب:

[1] المادتين 2و11 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر، العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29، ص13

[2] المادتان 10و11 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر، العدد 59، الصادرة بتاريخ 2009/09/24، ص 9

تضم المديرية الولائية للضرائب خمس مديريات فرعية تتمثل في المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للوسائل، المديرية الفرعية للمنازعات والمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، وهي من يتكلف بالتحقيق الجبائي على المستوى المحلي، وتكلف بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها[1]

1-5)المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بمركز الضرائب:

مركز الضرائب هو مصلحة على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، مكلفة بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين لنظام الربح الحقيقي، ينظم في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين، من بين هذه المصالح المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مكلفة باقتراح المكلفين بالضريبة للبرمجة في التحقيق الجبائي، وإنجاز عمليات التحقيق في عين المكان،والمراقبة على أساس المستندات، مع إجراء جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية، إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتوزيعها من أجل استغلالها[2]

2)الوسائل البشرية المكلفة بالتحقيق الجبائي:

حدد القانون الجزائري معايير لانتقاء الأعوان الذين يمتازون بالخبرة والكفاءة المهنية العالية للقيام بهذه العملية وهي:

2-1)المدير الفرعي للمراقبة الجبائية:

المسؤول المباشر عن إعداد برنامج التحقيق الجبائي وفق الأسس القانونية من خلال مراقبة فرق التحقيق، كما يستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للتحقيق الجبائي بصفته ممثل الإدارة، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة لهم في إطار مجالات التحقيق،

[1] المواد 59، 60، 65، 69، 74، 79، من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سابق ص ص 17-19

[2] المواد 88-90، مرجع سابق الذكر، ص ص 20-21

إضافة إلى ذلك يقوم بجمع رؤساء وفرق التحقيق لدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة، ولتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات إلى المديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا[1]

2-2)رئيس فرقة التحقيقات الجبائية

القانون يلزم بأن يكون لرئيس فرقة التحقيقات على الأقل رتبة مفتش رئيسي، وخبرة لاتقل عن 5 سنوات كمحقق جبائية وهو المسؤول العام عن النظام العام داخل فرقته، فهو يشرف على على انطلاق أشغال التحقيق الميداني عند أول تدخل لدى المكلف بالضريبة بمكان ممارسة نشاطه، كما يسهر على حضور المحققين لأماكن عملهم ومتابعة أشغال التحقيق ومناقشة نتائجه، ويعتبر رئيس الفرقة مسؤولا مع المحققين على القضايا المبرمجة لهممنحيث إجراء عملية التحقيق وكذلك النتائج المتوصل إليها [2]

2-3) الأعوان المحققون: هم الأعوان الذين يقومون بالعمل الميداني، من خلال التدخل بالمقرات المهنية للمكلفين المبرمجين للتحقيق وإنجاز أشغال التحقيق بكل مراحلها، يجب أن يحمل المحقق رتبة مفتش على الأقل وذو كفاءة لإجراء التحقيق، وأن يكون حاملا لبطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته، تبين صفة العون المحقق فيما يخص الهوية الرتبة والوظيفة المسندة إليها، تسحب منه هذه البطاقة عند توقفه عن العمل ويستعيدها عند الاستئناف[3]

ولتحسين أداء التحقيق الجبائي، سنة 2012 اشترطت الإدارة الجبائية أن يكون المحققون :

[1] لكصاسي ابراهيم، فعالية المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2000-2015، أطروحة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتورة في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2016-2017، ص 154

[2] Instruction n°04/2012, oriontations stratégique du contrôle fiscal, république algérienne démocratique et populaire , direction génerale des impots, 26/12/2012, p05

[3] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، سنة2023، ص19

-حاملين لرتبة مفتش قسم أو مفتش مركزي على الأقل

-إثبات مدة ثلاث سنوات من الخدمة الفعلية

-التمتع بخبرة خاصة في مجال المراقبة والتسيير

يتم الاختيار بين الموظفين ذوي الإمكانيات العالية، والذين يتم الاعتراف بكفاءتهم على المستوى التقني والشخصي،ثم يتم إخضاعهم للتكوين والإشراف قصد حصولهم على مستوى مقبول من الجودة، لتقوم المصالح المختصة لمديرية الأبحاث والتحقيقات بهدف تأكيدهم في وطيفة محقق[1]

[1] Instruction n°04/2012, op, cit, p 08

المبحث الثاني: أساسيات الرقابة الجبائية

يعتمد النظام الجبائي الجزائري مبدأ "التصريح التلقائي" ويسلم بصحة تصريحات المكلفين حيث يعتبرها صحيحة وصادقة، ومن جانب آخر تقوم الإدارة الضريبية بالرقابة لهذه التصريحات بصفة دورية، وتعتمد في ذلك على مجموعة من الإجراءات، تعتبر تصريحات المكلفين صادقة مبدئيا وإثبات عكس ذلك يقع على عاتق الإدارة الجبائية وذلك عبر عمليات الرقابة الجبائية وهو ما سندرسه في هذا المبحث الذي قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مطالب ففي المطلب الأول نجد مفهوم الرقابة الجبائية، بعد ذلك في المطلب الثاني نتطرق إلى مبررات الرقابة الجبائية وحقوق الإدارة الجبائية لأدائها ونختم مبحثنا بمطلب ثالث بعنوان أشكال الرقابة الجبائية

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية واحدة من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لحماية والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية، وتمارس على كل الضرائب، وهي ما سندرسه في هذا المطلب.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

1 تعريف الرقابة

عرف الاقتصادي فايول الرقابة بأنها" عملية تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها [1]

[1] قلي محمد، بلول فهيمة، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، جامعة بومرداس، 2018، ص 150

وتم تعريفها بأنها" الوسيلة المجدية لقياس الأداء، من أجل التأكد من الأهداف المحققة وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقا للمقاييس المقررة [1]

مما سبق يمكننا أن نستنتج أن " الرقابة هي طريقة للكشف عن نقاط الضعف والخطأ والعمل على أيجاد حلول لها وتصحيحها، و معرفة نقاط الخلل ومحاولة منع تكرارها وتفاديها مستقبلا "

2- تعريف الرقابة الجبائية

هناك عدة تعارف للرقابة الجبائية نذكر منها

الرقابة الجبائية عملية فحص ومقارنة ومقاربة للتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أومعنويين قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية[2]

تقوم الرقابة الجبائية بالتحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والمبرمجة بناءا على التعليمات والقواعد المقررة، لبيان أوجه النقص والقصور أو الانحراف والخطأ في التطبيق من أجل عدم تكرار هذه الانحرافات والأخطاء[3]

أو هي العملية التي تسعى من خلالها الإدارة إلى التحقق من أن ما حدث هو الأمر الصحيح والذي يجب أن يحدث، وإذا لم تتحقق هذه النتيجة ينبغي القيام بالتعديلات اللازمة قصد الوصول إلى تلك النتائج[4]

---

[1] قلي محمد، بلول فهيمة، مرجع سابق، ص150

[2] محتال فلة، بساس احمد، أثر تطبيق نظام التصريح الإلكتروني في الرقابة الجبائية الشكلية، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 11، العدد 02، جامعة الأغواط، 2020، ص 62

[3] حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والماليةعلى الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة للنشر، الأردن، 1998، ص13

[4] صالحي العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، ط2، دار هومة للنشر، الجزائر، 2006، ص32

عرفها مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي بأنها" عملية جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب التصريح الضريبي المقدم من المكلف، لتحديد إذا ما قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح[1]

الفرع الثاني:أهداف الرقابة الجبائية: يمكن تلخيصها فيما يلي:

-التأكد من صحة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة

-منع ومكافحة انحرافات وتجاوزات المكلفين بالضريبة، تكريسا لمبدأ المساواة في التوزيع العادل للعبء الضريبي، على جميع المكلفين كما هو منصوص عليه في المادة 78 من الدستور "الكل متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية كل حسب قدرته"[2]

-التأكد من مخالفة ومسايرة مختلف العمليات المالية والمحاسبية الخاصة بالمكلفين، مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة، لمعاقبة المكلفين على ارتكاب اي مخالفة يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم، إضافة إلى كشف الثغرات القانونية والتشريعية التي تساعد على التهرب الضريبي

-توفير المعلومات للإدارة الجبائية، التي تساهم بشكل كبير في زيادة المردودية، وذلك بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعد في معرفة الحقائق والإحصائيات، وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية

[1] لكصاسي ابراهيم، مرجع سابق، ص15

[2] دستور الجزائر 1996 المعدل، ج ر، العدد14، بتاريخ 2016/03/07، ص15

-المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي وحمايتها لضمان أكبر للتحصيل الضريبي الذي ينعكس على زيادة الإنفاق العمومي، وإنعاش الاقتصاد الوطني والتنمية المحلية، وهذا نظرا للتناغم بين المجال الاقتصادي وتنميته بالمجال الضريبي[1]

المطلب الثاني:مبررات الرقابة الجبائية وحقوق الإدارة الجبائية لأدائها

خلال عملية الرقابة الجبائية هناك حقوق وواجبات متبادلة بين طرفي هذه العملية، حيث يجب على المكلف بالضريبة احترام حقوق الإدارة الجبائية، والتي بدورها يجب عليها أن تستوفي مبررات هذه العملية

الفرع الأول: مبررات الرقابة الجبائية

يقوم بعض المكلفين بالضريبة بسوء استغلال التصريح العفوي أو التلقائي الذي يقوم عليه النظام الجبائي الجزائري ، وينتج عن هذا ضعف في الالتزام الجبائي، زيادة ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين وبالتالي تغيب العدالة بين المكلفين

1-**الخاصية التصريحية للنظام الجبائي:** يفترض النظام الجبائي التصريحي في المكلفين بالضريبة حسن النية، حيث يقوم المكلفون بتحديد الوعاء الضريبي والتصريح به بأنفسهم على مستوى الإدارة الضريبية، لتقوم هذه الأخيرة بإجراءات الرقابة للتاكد من صحة التصريحات المقدمة

2-انتشار ظاهرة التهرب الضريبي: تمثل الضرائب عبئا على المكلفين بها، لأنه لا يوجد مقابل مباشر لها حيث يدفعها الفرد للمساهمة في الأعباء العامة، أحيانا يتحملها المكلف بشكل مباشر فيحس بثقلها فإما يقوم بإلقائها على غيره أو أنه يتهرب منها مضيها بذلك حق الخزينة العمومية[2]

---

[1]قلاب ذبيح الياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية -دراسة حالة مديرية الضرائب ولاية أم البواقي-، مذكرة ماجيستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص20

[2]لكصاسي إبراهيم، مرجع سابق، ص29

3-غياب الالتزام بالوعي الجبائي: بالنسبة لبعض الفئات طريقة دفع الضرائب لا تعتبر إشكالا خاصة الموظفين العموميين، لأن اقتطاع الضريبة يكون تلقائيا من المصدر، فالإشكال إذن ليس مطروحا لهذه الفئة بل للفئة التي تمارس نشاطا تجاريا، إنتاجيا، خدماتيا، أو مهنيا فهم لا يكترثون لدفعها ولا بالآثار المترتبة عن ذلك ودليل ذلك المبالغ الضخمة غير المحصلة والكم الهائل من المنازعات من المكلفين أمام الإدارة الضريبية[1]

الفرع الثاني: حقوق وصلاحيات الإدارة الجبائية لأداء الرقابة

لتقوم الإدارة الجبائية بمهامها على أكمل وجه حدد المشرع الجزائري للإدارة الجبائية مجموعة من الصلاحيات والحقوق تقوم من خلالها بمهامها بأحسن طريقة وتتمثل فيما يلي:

1-حق الرقابة: وهو من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية، للتأكد من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتمثل في في مراقبة التصريحات والتحقيقات الجبائية في التصريحات، وقد نص على هذا الحق قانون الإجراءات الجبائية:

-تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو إتاوة

-تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية،خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاط

-يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن له أيضا طلب الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة[2]

2-حق التحقيق: يتم ممارسة حق التحقيق من قبل أعوان الإدارة الجبائية، بحضور أو تحت قيادة أحدهم له رتبة مراقب على الأقل لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة ولدى الغير

[1] قلي محمد، بلول فهيمة، مرجع سابق، ص152

[2] المادة 18،19 ،قانون الإجراءات الجبائية، لسنة2023

العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع إنتاج أو تحويل وكذا تحزين البضائع أو بيعها أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها ويمكنهم طلب تسليم الفواتير و الدفاتر المحاسبية وكل السجلات والوثائق المهنية.

يتم على أثر كل تدخل تحرير محضر تدون فيه المخالفات الملاحظة والوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة، يتم إعلام المكلف عن طريق تسليمه إشعار بإجراء التحقيق، في حالة غياب المكلف أو ممثله يتم تحرير محضر بذلك، في حال رفض إمضاء الشخص الذي حضر إجراء التدخل، يذكر ذلك في المحضر.[1]

3-حق الإطلاع: وسيلة قانونية منحها المشرع لأعوان الإدارة الجبائية التي تتمتع بهذا الحق، نظرا لأهمية الرقابة التي تقوم بها من أجل الكشف عن مختلف المخالفات، ويسمح هذا الحق بالحصول على مختلف الوثائق والمعلومات من الإدارات والهيئات والمؤسسات التي يتعامل معها المكلف المعني بالرقابة، لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة والتأكد من صحة المعلومات الموجودة في ملف المكلف [2]

ووفقا لقانون الإجراءات الجبائية" فإن حق الإطلاع يسمح لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح المعلومات والوثائق المنصوص عليها في نفس القانون، كما لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة، الولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها، الاحتجاج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يريدون الإطلاع على وثائق المصلحة الموجودة بحوزتهم، إضافة إلى المؤسسات التالية:

-الجهات القضائية، المدنية الإدارية والجزائية

-مختلف الهيئات والمؤسسات المالية والبنوك ومؤسسات التأمين

[1] المادة 33، قانون الإجراءات الجبائية

[2] قلي محمد، مرجع سابق، ص 158

-المؤسسات التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة المعني بالرقابة[1]

4-حق الاسترداد: هو وسيلة تلجأ لها الإدارة الجبائية لاسترداد الضرائب والرسوم المتهرب منها، عند تقديم المكلف بالضريبة لتصريحات أو معلومات خاطئة، استنادا على النص الآتي: يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة والأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من مصلحة الضرائب، حدد المشرع آجال ممارسة هذا الحق بأربعة سنوات كأجل عام يتقادم فيه عمل الإدارة،إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، يمكن أن تكون العمليات والبيانات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقادمة، ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقادمة، محل مراقبة وتسوية بعنوان السنوات غير المتقادمة فقط[2]

5-حق المعاينة: هو حق أقره المشرع للإدارة عندما تجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، للأعوان الذين لديهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة. لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، بناءا على طلب من مسؤول مؤهل من الإدارة الجبائية،[3] وتتمثل هذه الأعمال التدليسية في:

- ممارسة نشاط غير مرخص به
- البيع والشراء بدون فاتورة
- تسليم فواتير ووصلات ووثائق وهمية
- إجراء كتابات محاسبية وهمية أو غير موجودة فعلا[4]

[1] المادتين 45-59، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2023

[2] المواد 39-41-105، نفس المرجع السابق

[3] المادتين 34-35، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2023

[4] قلي محمد، بلول فهيمة، مرجع سابق، ص 153

المطلب الثالث:أشكال الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أشكال سنتطرق إليها في هذا المطلب

الفرع الاول: الرقابة الشاملة

تشمل الرقابة الشاملة نوعين ويتم تنفيذها بانتظام و يتم تنفيذه بانتظام وبشكل دوري على مستوى مراكز الضرائب المسؤولة عن متابعة ملفات المكلفين بالضريبة:

1-الرقابة الشكلية:

هي أول رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف تتم هذه الرقابة سنويا وتتمثل في مجمل التدخلات التي تهدف إلى القيام بتصحيح الأخطاء المادية لتصريحاتهم والتأكد من هوية عنوان المكلف وكذا النقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلف مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي

فالغرض من هذه الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أي مقارنة بين ما تحمله، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية فهذه الأخيرة لا تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات الكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعلومات

2-الرقابة على الوثائق:

ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، وبعكس هذه الأخيرة فإن الرقابة على الوثائق يجب أن تكون كاملة يجب أن تكون كاملة، وهذا ما يستلزم المراقبة الانتقادية والإجمالية فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المعلومات المصرح بها بالمستندات

الملحقة بالتصريح وكذا جميع البيانات والمعلومات التي هي بحوزة الإدارة الجبائية، وفي هذا النوع يمكن للمحقق أن يطلب تبريرات أو توضيحات من المكلف [1]

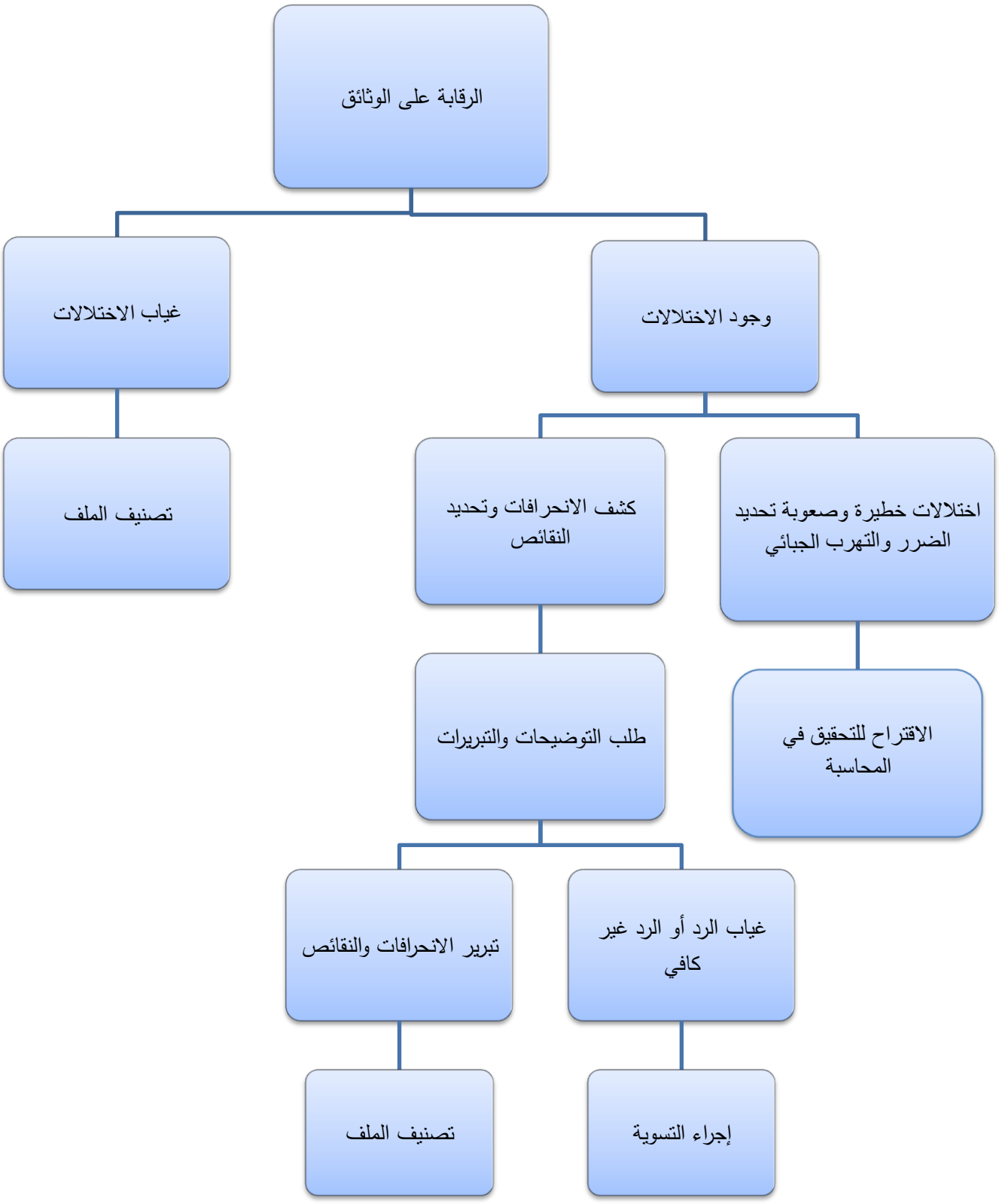
تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية، يجوز لها أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبة، يجب أن تشير الطلبات المكتوبة إلى النقاط التي ترى المصلحة المسيرة أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات بشأنها، ولهذا الغرض قد تطالب بدراسة المستندات المحاسبية المتعلقة بالمؤشرات والعمليات والبيانات الخاضعة للرقابة[2]

نلخص عملية الرقابة على الوثائق بالشكل التالي:

[1] عوادي مصطفى وآخرون، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد02، العدد01، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2019

[2] المادة 19، قانون الإجراءات الجبائية، 2023

الشكل رقم (02-01): مخطط عام للرقابة على الوثائق



المصدر:إعداد الطالبين إعتمادا على ماسبق ذكره

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة

الرقابة المعمقة هي امتداد للرقابة على الوثائق، غرضها اكتشاف التهرب الضريبي بدراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة، ومقارنتها مع العناصر الخارجية لكل ملف[1]، وتحتوي الرقابة المعمقة على ثلاث أنواع هي التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وقد تناولنا هذه العناصر الثلاث في المبحث الأول

ومما سبق نقوم بتلخيص أشكال الرقابة الجبائية في الشكل التالي:

الشكل رقم (03-01): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر :إعداد الطالبين بالاعتماد على ماأعددناه سابقا

[1] آسيا قاسيمي، فهيمة حدادو، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد03، العدد 01، 2019، ص159

المبحث الثالث: حقوق وواجبات المكلف بالضريبة

الالتزامات المتبادلة هي أساس العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وقد عمل المشرع قدر المستطاع على تليين وتحسين العلاقة بين الطرفين، من خلال تحديد حقوق وواجبات كل طرف إضافة إلى ضمانات تلتزم بها الإدارة لحماية المكلف، يحتوي هذا المبحث على مطلبين يتضمن الأول حقوق وضمانات المكلف بالضريبة بينما الثاني يتضمن واجبات المكللف بالضريبة

المطلب الأول: حقوق وضمانات المكلف بالضريبة

مثلما يجب على المكلف احترامحقوق الإدارة الجبائية خلال عملية الرقابة كذلك وجب على المحقق عند قيامه بالتحقيق مراعاة مجموعة من الضمانات التي منحها القانون للمكلف والمتمثلة في:

الفرع الأول: ضمانات متعلقة بسير عملية التحقيق

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق جبائي دون إعلام مسبق للمكلف بالضريبة بذلك، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول ، يوضح موضوع وفترة التحقيق ونوعية الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق، مرفوقا بحقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق معه على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أو 15يوم حسب نوع التحقيق إبتداءا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق، من أجل السماح للمكلف بالضريبة بجمع العناصر المشكلة لمحاسبته، وفي حال استبدل المحقق وجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك[1]

[1] المواد20، 20مكرر، 21، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2023

2-الحق في الاستعانة بمستشار: لكل مكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال فترة التحقيق، من أول تدخل إلى نهاية التحقيق[1]

3-تحديد مدة التحقيق بعين المكان: لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في الوثائق والدفاتر المحاسبية الآجال المحددة وهي:

-بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية: لا تتعدى الآجال السنة

-بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة: لا تتعدى شهرين

-بالنسبة للتحقيق العام في المحاسبة: تحدد المدة في هذا التحقيق وفقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة النشاط كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-01): يظهر مدة التحقيق العام في المحاسبة قانونيا

طبيعة النشاط	رقم الاعمال السنوي	مدة التحقيق
تأدية الخدمات	لا يتجاوز 1 مليون	ثلاثة أشهر
	مليون< رع < 5ملايين	سته أشهر
	أكبر من 5 ملايين	تسعة أشهر كحد أقصى
النشاطات الأخرى	لا يتجاوز 2مليون	ثلاثة أشهر
	2مليون< رع < 10 ملايين	ستة أشهر
	أكبر من 10 ملايين	تسعة أشهر كحد أقصى

المصدر : إعداد الطالبين بالاعتماد على المادة 20-05 من قانون الإجراءات الجبائية

لا تطبق مدة التحقيق المبينة أعلاه في الحالات التالية:

-في حالة استعمال المكلف طرق تدليسية مثبتة قانونيا، أو تقديمه معلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء عملية الحقيق، أو عدم رده في الآجال على طلب التوضيحات والتبريرات[1]

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، لسنة2023، ص14

4-**استحالة تجديد التحقيق:** إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة والخاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم، وباستثناء الحالات التي استعمل المكلف فيها طرقا تدليسية أو قدم معلومات خاطئة أو غير كاملة للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس السجلات الحسابية أو الفواتير بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة .

ويعتبر التحقيق منتهي رسميا إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية، مع إصدار جدول التسوية، وفي حالة انعدام التقويم ينتهي التحقيق إثر إبلاغ المكلف بوضعيته.[2]

الفرع الثاني: الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم

تتمثل في الآتي:

1-إبلاغ نتائج التحقيق للمكلف بالضريبة: يجب على المحقق إبلاغ المكلف بالضريبة المحقق معه، بنتائج التحقيق حتى في حالة عدم وجود إعادة للتقييم، ويكون الإبلاغ عن طريق التبليغ الأولي بإعادة التقييم، الذي يسمح للمكلف بالضريبة بمعرفة نتائج التحقيق الأولية الخاصة به، وهذا التبليغ يرسل في رسالة موصى عليها أو يسلم له مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون هذا التبليغ مفصلا ومعللا بقدر كاف، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم، بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها[3]

2-حق الرد على التبليغ الأولي لإعادة التقييم: بعد إرسال أو تسليم التبليغ الأولي بإعادة التقويم للمكلف، يمنح له اجل أربعين يوما بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق

[1]المادة 20-05، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2023

[2]ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص14

[3]المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية 2023، مرجع سابق

في الوضعية الجبائية الشاملة، وثلاثون يوما بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة، للرد عليه بإرسال ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذه الآجال قبولا ضمنيا.[1]

3-حق النقاش الشفوي والحضوري: يسمح التحقيق في عين المكان للمكلف المحقق معه أو ممثله القانوني و للأعوان المحققين ببدء حوار شفوي وحضوري مستمر خلال فترة التحقيق، وبالتالي يمكن طلب كل معلومة تكميلية أو وثيقة ضرورية وهذا حسب تقدم أشغال التحقيق، وينبغي على المحققين سماع المكلف من أجل أي معلومة إضافية بغية تفعيل المناقشة الشفوية والحضورية معه، كما يجب على المحقق تقديم تفسيرات شفوية مفيدة للمكلف حول مضمون التبليغ الأولي بإعادة التقويم إذا طلب هذا الأخير ذلك، ويكون هذا قبل انقضاء أجل الرد الممنوح له والمحدد قانونا، ويمكنه كذلك بعد الرد سماعه إذا تبين أن ذلك مجد أو إذا طلب هو تفسيرات تكميلية، إضافة إلى حقه في النقاش الشفوي والحضوري في كل من اجتماع التحكيم واجتماع نهاية أشغال التحقيق .

4-الحق في طلب التحكيم: يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حُقق معه، في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات[2]

5- حق الحضور لاجتماع اختتام أشغال التحقيق: نظرا لأهمية هذا التاريخ من أجل استبعاد كل الشكوك، يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه، باستدعاء مكتوب يوضح فيه تاريخ وساعة الحضور لاجتماع اختتام أشغال التحقيق ويمكنه الاستعانة بمستشار من اختيار، تثبت نهاية أشغال التحقيق عن طريق تحرير محضر، يتعين على المكلف المحقق معه التوقيع عليه، وفي حالة امتناعه يذكر ذلك في المحضر

[1] المواد20،20مكرر،21، مرجع سابق

[2] المادة 20-06، قانون الإجراءات الجبائية، 2023

6-حق الطعن : لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حول نتائج عملية التحقيق الجبائي، منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن بهدف استدراك الأخطاء في وعاء الضريبة أو في حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وذلك بتقديم احتجاجات لدى الجهات المعنية بالمنازعات حسب التدرج [1]وهو ما سنأتي على ذكره في الفصل الثاني من هذه المذكرة

المطلب الثاني: التزامات المكلف بالضريبة

مثلما منح المشرع حقوق وضمانات للمكلف أثناء عملية التحقيق فرض عليه واجبات يلتزم بها

الفرع الأول:التزامات متعلقة بسير عملية الرقابة

1-الاعتراف بقانونية الرقابة: يجب على المكلف بالضريبة المحقق معه، القبول بإجراءات التحقيق الجبائي كنتيجة حتمية للنظام التصريحي، فبدل الاعتراض على إجراءات الإدارة ينبغي عليه تسهيل عمل أعوان التحقيق في إطار القانون، وتمتعه بحقوقه التي يجب إطلاعه عليها مسبقا، من خلال تسليمه ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق

2-التصرف بمسؤولية مع المحققين: يعتبر تواجد الأعوان المحققين بمقر المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الذي يمارس نشاطه فيه قانونيا، إذ أنهم يمارسون مهمتهم في إطار محدد بدقة من طرف القانون، يُلزم المكلف بالضريبة بحسن استقبالهم وتوفير أحسن ظروف العمل لهم.

3-المساهمة في السير الحسن لعملية التحقيق :لسير عملية التحقيق على أكمل وأحسن وجه يجب على المكلف:

-توضيح الطريق التي اعتمدها في المحاسبة والتسيير

[1]ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص16

-إبلاغ المحققين بكل توضيح أو معلومة من شأنها تقديم إيضاحات وتجنب تحقيقات لا فائدة منها

- تقديم الدفاتر والوثائق المحاسبية والدعائم المعلوماتية الضرورية للمحققين لإجراء عملية التحقيق

-تمكين المحققين من الدخول إلى الإقامات والمقرات المهنية، ضمن ما نص عليه القانون

الفرع الثاني:التزامات محاسبية وجبائية

تتمثل فيما يلي:

-اكتتاب كل التصريحات الجبائية، الشهرية والسنوية، إضافة إلى التصريح بالوجود والتصريح بالتوقف عن النشاط، والالتزام بتسديد مستحقاته الجبائية في الآجال المحددة

-مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية وكل الدعائم المعلوماتية المنصوص عليها قانونيا، ضمن الآجال القانونية

-قبول العقوبات الجبائية في حال إخلاله بالالتزامات الجبائية والمحاسبية[1]

[1]ميثاق المكلفين بالضريبة حقوقكم والتزاماتكم، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2010، ص13

خلاصة الفصل

إن الإدارة الجبائية تهدف من خلال عملية التحقيق الجبائي تسعى لتحقيق عدة أهداف أهمها الحد من الغش والتهرب الضريبي، ويعتبر التحقيق الجبائي جزءا من عملية الرقابة الجبائية التي تتمثل في مجموعة الإجراءات التي تسمح بالتاكد من صحة التريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة ولها شكلان رقابة شاملة ومعمقة

وتنقسم الرقابة الجبائية المعمقة إلى ثلاث أشكال وهي: التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، يتم التحقيق المحاسبي عبر أعوان أكفاء ومؤهلين، حيث تمنح لهم الإدارة الجبائية مجموعة من الصلاحيات والحقوق تتمثل في: حق الرقابة، حق الإطلاع، حق المعاينة، حق الاسترداد، حق التحقيق، بالمقابل يتمتع المكلفون بمجموعة من الضمانات والحقوق لحمايتهم من أي ظلم أو تعسف قد يصدر من أعوان التحقيق، كما أنه لكلا الطرفين واجبات يلتزمون بها لتجنب الوصول إلى المنازعات الجبائية وهو ما سنتطرق إليه في الفصل التالي .

الفصل الثاني

المنازعات الجبائية

تمهيد:

للمنازعات الجبائية عدة آثار سلبية على العلاقة القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلف ،إضافة لذلك سلبياتها على ذهنية ونفسية المكلف،إضافة إلى كل هذا تؤدي إلى عرقلة عمل الإدارة الضريبية حيث ينشغل موظفو هذه الأخيرة بدراسة المنازعات والفصل فيها بدلا من قيامهم بمهامهم اليومية المعتادة ،وهذا ما يظهر أهمية موضوع المنازعات الجبائية وأحقيته بالبحث، ليس بالتطرق إلى الجانب النظري فقط بل بتعديه إلى الجانب التطبيقي كإجراءات هذه المنازعة و اللجان المختصة بها .

وهذا ما سنحاول تناوله في هذا الفصل حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين:

المبحث الأول :ماهية المنازعات الجبائية

المبحث الثاني :الإجراءات الإدارية والقضائية المتعلقة بالمنازعات الجبائية

المبحث الثالث: التكييف القانوني للمنازعات الجبائية وطرق إنهائها

المبحث الأول :ماهية المنازعات الجبائية

بالنسبة للعديد من الدول تعد الضريبة أو الضرائب أهم إيراد، ونظرا لأهميتها يتم سنويا تطويرها وتحديثها ،ما أدى إلى كثرة القوانين المنظمة للمجال الضريبي ،هنا عادة ما يجد المكلفون أو الإدارة الضريبية صعوبة في فهم هذه القوانين،سوء الفهم هذا قد يؤدي إلى أخطاء، هذه الأخطاء قد تسبب حصول مشاكل أثناء التحصيل أو خلال تحديد وعاء،لهذا سمح المشرع للمكلف بمخاصمة الإدارة الضريبية وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم المنازعات الجبائية ، أنواعها .

المطلب الأول:مفهوم المنازعات الجبائية

كلمة منازعة في الميدان الجبائي تحمل معنيين معنى واسع وآخر ضيق حيث سنتطرق أولا إلى المعنى الواسع بعد ذلك سنأتي إلى المعنى الضيق:

1 - **المفهوم الواسع:**المنازعة في المفهوم الواسع تعني مختلف المشاكل والاختلافات التي تنشئ بين الإدارة الضريبية والمكلفين، بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها ،هذا ما يأخذ به جانب كبير من الفقه الضريبي، حيث يعتبر المنازعة الجبائية كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية ، إضافة إلى الخلافات التي تنشا بين الإدارة والمكلفين حول الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي والمسائل المرتبطة به كالاستفادة من أحكام تعطي الحق في الإعفاء أو تخفيض قيمة الوعاء، كذلك دعاوى تعويض الضرر الناتج عن أخطاء الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها للتشريع الضريبي ، وقد يتعدى هذا المفهوم إلى الأخذ بعين الاعتبار الخلافات بين الإدارة والمكلف بخصوص وضعية يمكن أن تحل بالمكلف على غرار الإعسار أو هلك وتلف أمواله[1]

[1]قاشي يوسف، مطبوعة محاضرات مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة البويرة، 2014-2015،ص69

2-المفهوم الضيق:تعني المنازعة بالمفهوم الضيق تلك المنازعة التي تكون الإدارة الضريبية طرفا فيها وتنشأ بسبب تطبيقها للقانون الضريبي بصورة مباشرة على المكلفين والتي تتعلق بربط الضريبة وتحصيلها منهم .

انطلاقا من المفهوم الضيق يمكن لنا أن نبين الدوافع المحركة لهذا النزاع والتي تتمثل في:

- امتناع المكلف بالضريبة عن دفع المبالغ المفروضة عليه.
- حالة تهرب المكلف من دفع قيمة الضريبة واستعماله مختلف أساليب وطرق الغش والتدليس الضريبي .
- المطالبة باستدراك الأخطاء المرتكبة أثناء عمليتي تحديد الوعاء وتصفية الضريبة كالمبالغة في تقدير قيمة الضريبة المستحقة ن اوعدم الأخذ بعين الاعتبار، أو عدم الأخذ بعين الاعتبار الأحكام التشريعية التي تعفي أو تخفض من قيمة الضرائب على المكلف . [1]

إضافة إل المفهومين الواسع والضيق هناك عدة جاء بها العديد من الباحثين :

حيث عرفها الأستاذ "أندري هارتي" المستشار بمجلس الدولة الفرنسي "المنازعات الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب "[2]، كما عرفها "جين لامارك"بأنها "الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الضريبية وجملة الإجراءات القانونية الكفيلة بحله"، في حين عرفها الأستاذ "بن سحلي سعد فيري "على أنها " مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين ، والناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى"[3]

[1]كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة ،الجزائر،2010، ص9

2فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر،رسالة ماجيستر في الإدارة والمالية العامة، معهد القانون والعلوم الإدارية، جامعة البليدة، الجزائر،1985،ص16

[3]أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري الجزائر، دار الهدى، ط2، 2008، ص17

بالنسبة للأستاذ "طاهري حسين"فهو يرى بأن"المنازعات الجبائية تتولد عن تطبيق قانون الضرائب ، وتقوم بسبب امتناع المكلف عن الالتزام لما فرضته الإدارة الضريبية أو قيامه بالغش الضريبي"[1]

كما يمكن تعريف المنازعة بأنها :

المنازعة الجبائية هي تلك المنازعة التي يحركها المكلف بالضريبة أمام الإدارة الجبائية والتي تتضمن كل رفض أو طعن أو احتجاج مهما كانت صفة هؤلاء الأشخاص على كل أنواع الضرائب والرسوم والغرامات المستحقة والمفروضة عليهم ، ويرجع ذلك لوجود خطأ أو عدم مشروعيتها أومن أجل الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي[2]

المطلب الثاني: أسباب المنازعات الجبائية

في التعاملات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة في بعض الحالات يحدث نزاع وهناك أسباب عديدة تؤدي إلى حدوث النزاع الضريبي نذكر منها :[3]

الفرع الأول:أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي

-مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ من المبادئ الدستورية التي تنظم المجال الضريبي، أو خروج هذا التشريع وانحرافه عن القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الضريبية على غرار مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ العدالة الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى غياب المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي ويجعل التشريع الضريبي ينحرف عن الغاية الأساسية من تشريع الضريبة وهو مساهمة جميع الأشخاص العبء الضريبي كل حسب مقدرته ،هذا السبب قليل الحدوث وإن حدث لا يكون في التشريع العادي ،أو ما يسمى

2طاهري حسين، المنازعات الضريبية –شرح قانون الإجراءات الجبائية-، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص5

[2]كويدمي محمد أمين، بوضياف سامية، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية ،مجلة دراسات جبائية ،المجلد 8، العدد2، جامعة البليدة 2020، ص ص61-62

4قاشي يوسف، مرجع سابق، ص74

القانون الصادر عن السلطة التشريعية ، لأنه لا يمكن تصور إصدار قانون من طرف السلطة التشريعية يكون مخالفا للقواعد التشريعية الموجودة ويصبح ساري المفعول ، لكن قد يرتبط مخلفة القواعد الدستورية بمختلف اللوائح التنظيمية والتفسيرية التي تسهم في تطبيق التشريع الضريبي.

- التعارض أو عدم التنسيق بين نصوص التشريع الضريبي بمختلف أنواعه، أو حتى التعارض بين التشريع الضريبي ومختلف القوانين والتشريعات،ذات الصلة بالضريبة ،ففي الواقع العملي نجد أن التشريع الضريبي يكون من خلال عدة قوانين وذلك حسب نوع الضريبة المراد تشريعها، ونتيجة كثرة القوانين من جهة والتعديلات الكثيرة المدخلة على هذا التشريع من جهة ثانية قد يؤدي ذلك إلى خالات الازدواج الضريبي أو إلى عدم قيام المكلف بواجباته الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى نشوب النزاع الضريبي بيم الإدارة والمكلف بالضريبة

-جمود التشريع الضريبي وعدم تعديله لفترات طويلة من جهة ،ومن جهة ثانية عدم استقرار التشريع واتسامه بالتعديل المتكرر والكثير في فترات زمنية قصيرة ،فخاصية الجمود التي يتميز بها التشريع الضريبي وعدم اتسامه بالتطور والتحديث يؤدي إلى عدم مواكبة هذا التشريع للتغيرات التي تحدث في البيئة الاقتصادية الأمر الذي يؤدي إلى قصوره عن الإحاطة بكل المستجدات والتغيرات ذات الصلة بالمحال الضريبي ، أما عدم استقرار التشريع الضريبي واتسامه بكثرة التغير والتعديل دون مبررات تذكر قد يؤدي إلى غموض هذا التشريع وتعارضه مع مبدأ استقرار التشريع الضريبي الذي يعد من المبادئ القانونية التي تدعم تحقق العدالة بين المكلفين ، عدم الوضوح هذا يؤدي إلى انعدام الرابطة بين الإدارة الضريبية والمكلف نتيجة عدم وضوح الرؤية بخصوص الإجراءات الواجب إتباعها من أجل الإيفاء بالالتزامات الضريبية ،وحين ذاك تظهر علاقة التوتر بين المكلفين والإدارة الضريبية ، حيث ترى هذه الأخيرة في تصرفات المكلفين غير الصحيحة والناتجة عن عدم فهم التشريعات الضريبية نتيجة كثرة التعديل على أنها تهرب

من الالتزامات الضريبية بينما تصرفات المكلف تكون عن غير قصد ودون وجود نية في التهرب الضريبي ، هذه الأمور تؤدي إلى حدوث نزاعات ضريبية كثيرة .

-الاعتماد على النظام الجزافي لتقدير قيمة الوعاء الضريبي ، فنظام الإخضاع هذا مبني على التقدير التقريبي للوعاء الضريبي ،وبالتالي قد يكون هناك تعنت من طرف أعوان الإدارة الضريبية في تضخيم قيمة الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف ما يؤدي إلى الوقوع في المشاكل الضريبية .[1]

الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية

عموما الأسباب المتعلقة بالنزاع الضريبي تتمثل في :[2]

-تعسف أعوان الإدارة الضريبية في استخدام السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون ، والتي قد تأخذ شكل قيام هؤلاء الأعوان بتقدير الوعاء الضريبي بأكثر من مقداره الحقيقي الذي يتلاءم مع المقدرة التكليفية للمكلف، كما قد يتجاوز أعوان الإدارة الضريبية لمهامهم القانونية حين ربط الضريبة وتحصيلها أو حتى أثناء قيامهم بمهامهم في الرقابة الجبائية للتأكد من صحة تصريحات المكلف، وتأخذ هذه التجاوزات شكل عدم احترام الإجراءات القانونية المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية أو حتى عدم احترام الآجال القانونية التي يمنحها القانون للمكلف من أجل تحضير نفسه للخضوع للرقابة .

-انتشار الظواهر السلبية في الإدارة العمومية بصفة عامة وفي الإدارة الضريبية بصفة خاصة على غرار الفساد المالي والإداري ، فقد تكون هناك محاباة لبعض المكلفين ومغالاة بالنسبة لآخرين بخصوص تقدير الوعاء الضريبي وتحصيل الدين الضريبي من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة .

-في إطار تحفيز أعوان الإدارة الضريبية من طرف مسؤوليهم ترصد مكافآت لكل من يحقق معدلات أداء مرتفعة ، وفي ظل التنافس للحصول على هذه الإمتيازات يتم

[1] قاشي يوسف، مرجع سابق، ص ص75-76

ارتكاب العديد من الأخطاء في مجال تحديد الوعاء الضريبي بدقة الأمر الذي يؤدي إلى انعكاسات سلبية لسياسات التحفيز المتبعة .

-عدم فهم التشريع الضريبي أو الخطأ في آليات وإجراءات وطرق التطبيق من قبل أعوان الإدارة الضريبية ، مما ينجر عنه في النهاية نشوب الخلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية .

-طريقة تحديد الوعاء الضريبي تلعب دورا كبيرا في زيادة وانخفاض المنازعات الجبائية ، فعند إتباع النظام الجزافي تزيد المنازعات الجبائية ، حيث وفق هذه الطريقة يتم تحديد الوعاء بطريقة تقريبية ، ما قد يؤدي إلى تقدير الوعاء الضريبي بأكبر من قيمته الحقيقية .[1]

الفرع الثالث : أسباب تتعلق بالمكلفين

نقص الوعي الجبائي لدى المكلفين بدفع الضريبة مما يؤدي إلى عدم وفائهم بالتزاماتهم اتجاه الدولة ، وهذا النقص سببه قلة الثقافة المالية لدى المكلف بالضريبة في المجال الجبائي ، ويتجلى نقص الثقافة المالية والوعي الجبائي في الإهمال الذي يقوم به المكلف اتجاه التزاماته الجبائية [2].

المطلب الثالث: أنواع المنازعات الجبائية

هناك عدة أنواع للمنازعات الجبائية ، وقد تم تقسيمها استنادا إلى أنواع الضرائب ،المراحل التي تمر بها الضريبة أو وفقا للجهة المطروح أمامها النزاع الجبائي .

1)من حيث نوع الضريبة:

وفقا لهذا التقسيم يتم تقسيم النزاع بحسب طبيعة الضرائب إلى نزاع ضرائب مباشرة ونزاع ضرائب غير مباشرة ، وعلة الرغم من وجود معايير متعددة للتفريق بين هذين النوعين إلا أنه

[1] قاشي يوسف، مرجع سابق ، ص77
[2] كويدي محمد أمين، مرجع سابق ، ص63

لحد الآن لا يوجد معيار مضبوط للتفريق بينهما ، فهذه المعايير عرضة للنقد ولا يمكن الاعتماد على أحدها فقط وعلى رأس هذه المعايير : المعيار الفني ، المعيار الإداري و المعيار الاقتصادي[1]

أ. **المعيار الإداري:** ما يعرف بالمعيار القانوني، ويقوم على أساس علاقة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب من حيث جباية وتحصيل هذه الأخيرة ، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض هذه الأخيرة وتحصيلها بناء على قوائم إسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين ، أي أن شخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي ، وكان التحصيل يتم بصفة دورية فالضريبة هنا مباشرة، نظرا لأن العلاقة مباشرة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية دون أي وسيط ، وفي حال ما تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين دون اعتبار لشخص المكلف بالضريبة، فالضريبة هنا غير مباشرة، وقد تعرض هذا المعيار للنقد من خلال الضرائب التي تفرض على الأرباح المتأتية من التعامل بالأسهم والسندات، فأصحاب هذه الأخيرة ليسو على اتصال مباشر بمصلحة الضرائب وأسماؤهم ليست مدرجة في قوائم اسمية رغم هذا المسلم أن هذه الضرائب مباشرة، إضافة إلى ذلك فإن المشرع الضريبي يستطيع لأن يغير من طريقة الضريبة بكشوف اسمية أو من دونها مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت [2]

ب. **المعيار الاقتصادي:** أو ما يعرف بمعيار راجعية الضريبة، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل الضريبة بصفة نهائية، أي من هو الشخص الذي يتحملها بصفة نهائية، وبالتالي تكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه، وتكون غير مباشرة إذا دفعها المكلف ثم قام بنقلها لشخص آخر يعد هذا الأخير متحملا لها، و قد انتقد هذا المعيار على أساس أن التجربة دلت على أن ضرائب الدخل مثلا تعد من الضرائب المباشرة، ولكن يمكن

2بدايرية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجيستر في العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011-2012، ص 23

[2]محرزي محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط4، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008،ص 63

نقل عبئها، فمثلا إذا لجأت السلطات إلى رفع هذا النوع من الضرائب، يلجا المكلفون بها إلى نقل عبئها إلى المستهلكين عبر زيادة أسعار منتجاتهم، فتصبح هذه الضريبة غير مباشرة .[1]

المعيار الفني: يقوم على أساس ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها واستقرارها، فتعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات و الاستمرار النسبيين كالملكية وممارسة المهنة، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالاستهلاك والتداول، بالرغم من وضوح هذا المعيار إلا أنه كذلك عرضة للنقد باعتباره ليس محكما لدرجة كافية لذا لا يمكن الاعتماد عليه لتصنيف بعض الضرائب كالضريبة على التركات، والتي وفقا لهذا المعيار يمكن اعتبارها ضريبة مباشرة نظرا لأنها تفرض على الثروة أو رأس المال بشكل مباشر، كما يمكن اعتبارها ضريبة غير مباشرة لكونها تفرض على واقعة انتقال التركة من الموروث إلى الوارث .

2)من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة:

تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين، تعرف الأولى بمرحلة الوعاء والتي يتم فيها تحديد وعاء الضريبة أو ما يعرف بالمادة الخاضعة للضريبة ومن ثم ربطها أو حسابها وتحديد قيمتها ، وتعرف أيضا بمرحلة ميلاد الضريبة، أما المرحلة الثانية فهي مرحلة تحصي الضريبة والتي ترمي إلى نقل مبلغ الضريبة من المكلف إلى الخزينة العامة

أ. **نزاع الوعاء:** هو نزاع في أساس الضريبة أي النزاع الذي يخول للجهة التي تنظر فيما إذا كانت الضريبة إذا قد تأسست طبقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وفي حالة إذا ما تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا كلسا أو جزئيا للضريبة، في حالة نزاع الوعاء هناك احتمالان اثنان إما أ، المكلف ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة الضريبية، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها، ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع، وإما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، أي يعتبر نفسه غير معني بها ، وهنا يطلب إسقاطها كليا ونكون

[1] بدايرية يحيى، مرجع سابق، ص 24

هنا أمام نزاع قانوني، وعلى هذا الأساس فالنزاع في وعاء الضريبة يرتبط بمدى صحة وشرعية فرض الضريبة .

ب. **نزاع التحصيل:** هو الذي يتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف تسديدها وقت استحقاقها [1].

3) من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع:

عموما النزاع الضريبي في أولى مراحله يطرح أمام الجهات الإدارية، إن لم يجد حلا على مستوى المصالح الإدارية يتم بعدها كمرحلة أخيرة التوجه إلى الجهات القضائية المختصة، وعليه يمكن تقسيم المنازعات بحسب الجهة المطروح أمامها النزاع إلى منازعات أمام الإدارة ومنازعات أمام القضاء[2] ،هذا وقد نظم المشرع الجزائري النزاع الضريبي عبر مراحل إدارية وأخرى قضائية وقد تم تقسيم النزاع الضريبي أمام الإدارة إلى مرحلتين ، إحداهما إجبارية والأخرى اختيارية ، تتمثل الأولى في الطعن الإداري الوجوبي أمام إدارة الضرائب، أما الثانية فتتمثل في الطعن الاختياري على مستوى لجان إدارية خارج الإدارة الجبائية، لتصل كمرحلة أخيرة إلى النزاع القضائي إذا فشلت المراحل السابقة

أما بخصوص النزاع القضائي نجد أن هناك نزاعا ذو طابع جزائي أمام الجهات القضائية الجزائية والذي تحركه الإدارة الضريبية بصدد بعض الممارسات التدليسية التي قد يقوم بها المكلفون، وفي الوجه المقابل نجد النزاع ذو الطابع الإداري أمام جهات القضاء الإداري، وهذا النزاع عادة ما يحركه المكلف بالضريبة سعيا منه لانتزاع حقوقه من الإدارة الضريبية عبر المسلك القضائي [3]

[1] بدايرية يحيى، مرجع سابق، ص ص 25-26
[2] طاهري حسين، مرجع سابق ص ص 5-6
[3] بدايرية يحيى، مرجع سابق ص ص 26-27

المبحث الثاني: الإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الجبائية

للمنازعات الضريبية عدة أنواع ، ولتقسيمها تم الاستناد إلى أنواع الضرائب ، المراحل التي تمر بها الضرائب وفقا لهذا التقسيم نجد منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل حيث سنتناول منازعات الوعاء، أما التقسيم الثالث فهو الجهة المطروح أمامها النزاع وفي هذا التقسيم الأخير نجد منازعات إدارية وأخرى قضائية وهو ما سنتناوله في هذا المبحث إضافة إلى التكييف القانوني للمنازعات والتسوية الإدارية لها،حيث قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، يدرس المطلب الأول الإجراءات الإدارية لمنازعات الوعاء، بينما الثاني الإجراءات القضائية لمنازعات الوعاء

-المطلب الأول:الإجراءات الإدارية لمنازعات الوعاء

تعد مرحلة تحديد الوعاء الضريبي مرحلة مهمة وحاسمة في مسار الضريبة ،فالإدارة الضريبية تتبع مختلف الأساليب المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي ، إن مسألة تحديد الوعاء الضريبي تثير الكثير من المشاكل بين المكلف والإدارة الإدارة الضريبية، فغالبا ما يرفض المكلف قيمة الوعاء المحدد والمتخذ كأساس لفرض الضريبة ، من الجانب الآخر يقدم المكلف تصريحات كاذبة عن وضعيته الجبائية ، وبعد الرقابة الجبائية تقوم الإدارة الضريبية بإعادة تقدير الوعاء بناء على ما اكتشف خلال عملية الرقابة، ومن هنا تثور إشكالية النزاع الضريبي[1]

الفرع الأول: تقديم الشكاوى:(التظلم الإداري المسبق)

أعطى المشرع الجزائري خصوصيات للشكاية في المجال الضريبي خاصة من حيث الإجراءات والآجال والشكليات وهو ما سنتطرق إليه

[1]قاشي يوسف، مرجع سابق، ص ص 79-80

أوجب المشرع اللجوء إلى التظلم الإداري المسبق بنص صريح في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية "يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، ويسلم وصل بذلك إلى المكلف"[1]، وقد حدد المشرع الهدف من الطعن النزاعي في المادة 70 وهو:

-استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة وحسابها

-الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي

1)شروط تقديم الشكاوى:

أ. احترام الآجال القانونية:

حدد المشرع الجبائي آجالا ينبغي على المكلف بالضريبة احترامها من أجل تقديم شكواه لدى الإدارة الضريبية، إذ عدم احترام هذه الآجال يستلزم رفض الشكوى من طرف الإدارة الجبائية، يمكن أن نلاحظ وجود نوعين من الآجال:[2]

أ.1)الآجال العامة:

نصت المادة 72من قانون الإجراءات الجبائية على الآجال العامة لقبول الشكاية، حيث تقبل الشكاوى ،إذ يمكن للمكلف أن يرفع شكواه المتعلقة بالضريبة المتعلقة بضريبة ما طوال هذه المدة حتى اليوم الأخير من السنة الثانية[3]

أ.2)الآجال الاستثنائية الواردة عن الآجال العامة:

2المادة 70-71، ، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة2023

1دوداح رضوان،محاضرات مقياس قانون الضرائب، مطبوعة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر3 ،2020-2021، ص43

[3] المادة 72-01، قانون الإجراءات الجبائية،لسنة 2023

استثنى المشرع الجبائي بعض الحالات التي يستطيع المكلف الخروج عن الإطار العام لتقديم الشكاوى وهذا مراعاة لبعض الحالات التي تتمثل في:

ارتكاب خطا في توجيه الإنذارات :تنقضي الآجال القانونية لرفع الشكاية في حالة وجود خطا في توجيه الإنذارات في31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالريبة الإنذارات الجديدة.

الخطأ والازدواج الضريبي في فرض الضريبة :تقضي الآجال الممنوحة للمكلف لتقديم شكواه في هذه الحالة في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها الكلف من وجود ضرائب مفروضة عليه وغير مؤسسة أو فرضها عن طريق الخطأ أو فرض نفس الضريبة لأكثر من مرة.

الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جداول للتحصيل: في هذه الحالات تتحدد آجال رفع الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات في حالة الاعتراض على الاقتطاع من المصدر لقيمة الضريبة.

ب.الشروط الشكلية والشروط الموضوعية: قسم المشرع شروط تقديم الشكوى إلى قسمين، شروط شكلية وموضوعية :

ب.1)الشروط الشكلية: نصت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية على الشروط الشكلية :[1]

- **فردية:**حيث جاء في نص المادة أنه "يجب أن تكون الشكاوى فردية غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأصحاب الشركات الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية"
- **منفردة:**جاء في نص المادة"يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة" أي أنه يجب أن يحمل كل ملف رقما خاصا به

[1] المادة 73، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2023

❖ **التوقيع:** يجب أن تكون الشكوى موقعة (ممضاة) من طرف المعني أو وكيله

❖ **الموطن:** يجب على المدعي أن يذكر عنوانه بدقة، وإذا كان غير مقيم بالجزائر يجب عليه أن يتخذ عنوانا بالجزائر.

ب.2)الشروط الموضوعية: يجب أن تتضمن الدعوى الشروط الموضوعية التالية:

-ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليهما

-بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفع الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع .

-عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف، وتحديد طلباته سواء بالتخفيض أو الإلغاء الكلي.

* وكنتيجة هناك أخطاء تؤدي إلى رفض مناقشة الشكوى بشكل نهائي وهذه الأخطاء هي:[1]

- غياب توقيع المدعي بخط اليد
- غياب الوكالة المدموغة والمسجلة قبل تقديم الشكوى
- الشكاوى الجماعية (المتفرقة)

غير ذلك من الأخطاء، يعتبر قابلا للتصحيح من المكلف ويسمح له بتداركه

1-2)طلب التأجيل (إرجاء) الدفع: أتاح المشرع للمدعي إمكانية تقديم طلب يتضمن تأجيل دفع المقدار المتنازع عليه من الضرائب.

أ.تعريف طلب تأجيل الدفع: حسب نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد

[1] المادة74، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2023

72،73،75 من هذا القانون في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة،...."[1]

أي أن المكلف يقوم بتقديم طلب ثاني مرافق للطلب الرئيسي للمنازعة، يتضمن تأجيل أو إرجاء الدفع وفق الشروط القانونية المحددة

ب.شروط صحة طلب تأجيل الدفع: من نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية يمكننا استنتاج الشروط:

-أن تكون الشكوى مقدمة ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72،73،75 من نفس القانون، باعتبار هذا الطلب طلبا ثانويا .

-أن يتضمن الطلب صراحة الاستفادة من أحكام هذه المادة

-تقديم الضمانات الكفيلة بتحصيل الضريبة، وفي غياب الضمانات يمكن للمكلف تأجيل الدفع عبر دفع مبلغ يعادل 30% من الضرائب المتنازع فيها،ويستثنى من هذا الشرط حالات الازدواج الضريبي أو الأخطاء المادية التي تم إثباتها من مصلحة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاعي .

2-التحقيق والبث في الشكوى:

تقوم مفتشية أو مديرية الضرائب الولائية أو مركز الضرائب أو مديرية كبريات الشركات بتقديم إشعار الاستلام للمشتكي عند تقديمه للطعن، ويتم تسجيل الشكاية في سجل خاص، أين يتم مباشرة التحقيق في الشكوى بعد التأكد من استيفائها لجميع الشروط.[2]

2-1)التحقيق في الشكوى:

[1] المادة 74، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2023

[2] دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 44

يقوم مدير الضرائب للولاية بإرسال الشكاية إلى الجهة التي أصدرت الإنذار من أجل المباشرة في عملية التحقيق، إذ قد ترسل الشكاية سواء إلى المفتشية أو إلى الأعوان الذين قامو بعملية الرقابة الجبائية من أجل دراسة هذه الشكاية، ويعتمد المفتش في هذه الدراسة على الوثائق التبريرية المقدمة من طرف المكلف والقوانين، والملف الموجود بحوزته وبعد الإنتهاء من هذه الدراسة يرسل مفتش الضرائب إلى مدير الضرائب ملخص عن الشكاية المقدمة من طرف المشتكي والنتائج المتوصل إليها ليرد مدير الضرائب على المكلف حيث يمكن أن يقوم ب:[1]

-رفض الشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، في حالة عدم التأسيس القانوني لها.

-منح التخفيض الكلي للمشتكي وبالتالي إبراء ذمة المكلف من الدين الواقع على عاتقه.

-منح تخفيض جزئي أي أن الإدارة تقوم بإجابة المكلف على جزء من طلباته.[2]

2-2)البث في الشكوى:

مثلما منح المشرع آجالا للمكلف بالضريبة لتقديم شكواه ،كذلك منح للإدارة آجالا يجب أن لا تتجاوزها في دراسة الطعون وتتحدد آجال البث في الشكوى حسب الجهة الناظرة وكذلك حسب طبيعة الضريبة، والتي حددتها المادتان 76-77من قانون الإجراءات الجبائية كالآتي: [3]

-يبت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المركز الجوارية للضرائب في الشكاوى لاختصاص كل منهم، في أجل أربعة أشهر، اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى :

- ✓ يحدد هذا الأجل بستة أشهر، عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب

[1] دوداح رضوان، مرجع سابق

[3] المادة 76-02، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2023

- ✓ يمدد الأجل إلى ثمانية أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية
- ✓ يقلص هذا الأجل إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة

كما أشارات المادة 77 إلى لصلاحيات رئيس مركز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية والمدير الولائي للضرائب المتمثلة في:[1]

– يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاصه الإقليمي، ويتعين عليه التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها ثلاث مائة مليون دينار (300.000.000دج) [2]

– مع مراعاة أحكام المادة 78 يبت رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون التابعون لمركزه، يمارس رئيس مركز الضرائب سلكته من أجل إصدار قرارات في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها سبعين مليون دينار جزائري (70.000.000دج)

–يمارس رئيس المركز الجواري للضرائب صلاحياته من أجل إصدار قرارات في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها ثلاثين مليون دينار (30.000.000دج)

3–اللجوء إلى لجان الطعن:

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل أربعة أشهر من تاريخ استلام قرار الإدارة [3]

[1] المواد 77، 79، 80، قانون الإجراءات الجبائية لسنة2023

3-1)أنواع لجان الطعن: بالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية وبالضبط إلى المادة 81 مكرر نجد ثلاثة لجان طعن وهي :

أ. لجنة طعن ولائية ج.لجنة طعن مركزية

ب.لجنة طعن جهوية

أ. **لجان الطعن الولائية:** نصت عليها الفقرة 1 من المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية:

تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال مشكلة كما يلي:[1]

-محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا

-عضو(1) من المجلس الشعبي الولائي

-ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل

-ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل

-ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

-ممثل عن غرفة التجارة والصناعة الولائية

-مثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية

-المدير الولائي للضرائب أوحسب الحالة ،رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية

في حالة الوفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيينات جديدة .

يمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري .

1المادة 81، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2023

يتولى مهام الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب يعين من طرف المدير الولائي للضرائب

يخضع أعضاء اللجنة للإلتزام بالسر المهني المنصوص عليها بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية

تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي

تجتمع اللجنة بناءا على طلب من رئيسها مرتين في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم. ولهذا الغرض ، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها، يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأًصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال 10أيام إبتداءا من تاريخ اختتام اللجنة[1]

ب.لجان الطعن الجهوية: وردت في الفقرة 2 من المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية:

تنشأ لدى كل مديرية جهوية، لجنة طعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال مشكلة كالآتي:[2]

-خبير محاسبي يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبيين

1 المادة 81 مكرر01، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2023

[2]المادة 81 مكرر02، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2023

-المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير

-ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير

-ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة، برتبة رئيس مكتب على الأقل

-ممثل عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب ، برتبة رئيس مكتب على الأقل

-ممثل عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب

-ممثل عن الغرفة الفلاحية في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب

-ممثل عن المصف الوطني للخبراء المحاسبيين

في حالة وفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيينات جديدة

يتولى مهام الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي، يعين من طرف االمدير الجهوي للضرائب

يخضع أعضاء اللجنة للسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية

تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات عشرين مليون دينار، ولا يتجاوز سبعين مليون دينار والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي

تجتمع اللجنة بناءا على طلب من رئيسها مرتين في الشهر، ولا يصح إجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء ، تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم ولهذا ينبغي أن تبلغهم قبل 20 يوم من انعقاد اجتماعها

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب إلى المدير الولائي للضرائب خلال 10 أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ج.لجان الطعن المركزية: هي التي أتى ذكرها في الفقرة الثالثة من المادة81 مكرر:

تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة طعن مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم ععلى رقم الأعمال وتكون مشكلة كالآتي:[1]

-الوزير المكلف بالمالية أو ممثله القانوني، رئيسا

-ممثل عن وزارة العدل تكون له على الاقل رتبة مدير

-ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الاقل رتبة مدير

-ممثل عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير على الاقل

-ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الاقل رتبة مدير

-ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة

-ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة

-مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة مدير على الأقل

يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب، بصفته مقررا للجنة

تتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، يعين المدير العام للضرائب أعضاءها

تبدي اللجنة المركزية *للطعن رأيها حول الآتي:*

[1] المادة 81 مكرر03، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2023

-الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات الشركات، والتي سبق وأن أصدرت بشأنها هذه الأخير قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي

-القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات 70مليون دينار، والتي سبق وأن أصدرت بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي

تجتمع اللجنة بناءا على طلب ممن رئيسها مرتين في الشهر، لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل 20 يوم من تاريخ انعقاد الاجتماع، ويمكن لها كذلك الاستماع إلى المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل نزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي

يجب أن يوافق أغلب الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا، يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا او إلى مدير كبريات المؤسسات في أجل 20 يوم من تاريخ نهاية أشغال اللجنة

المطلب الثاني: الإجراءات القضائية الخاصة بمنازعات الوعاء

يتم اللجوء إلى القضاء بعد المرور بكل الإجراءات التي أتينا على ذكرها دون الوصول إلى نتيجة مرضية، حيث يحاول المكلف الخصول على تخفيض جزئي أو كلي للغرامات المفروضة عليه أو الحقوق التي هو مطالب بدفعها .

الفرع الأول: إجراءات الطعن أمام المحمكة الإدارية

عرفت المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية الدعوى الإدارية بأنها "تلك التي تكون الدولة أو الولاية او البلدية طرفا فيها، فالمحاكم الإدارية تختص بالفصل في دعاوى إلغاء القرارات الإدارية والتفسيرية ودعوى فحص المشروعية الصادرة عن :

-الولاية والمصالح غير الممركزة على مستوى الولاية

- البلدية والمصالح الإدارية الأخرى للبلدية

-المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية

هذا وقد نصت المادة 800 من القانون09/08 أن" المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، تختص بالفصل في أول درجة، بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا، التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها، وبما أن المصالح الضريبية تابعة للمصالح غير الممركزة الموجودة على مستوى الولايات فالمنازعات التي تنشأ بين المكلف والمصالح الضريبية تتبع من ناحية الاختصاص للمحاكم الإدارية [1]

1-شروط الطعن أمام المحكمة الإدارية :

هناك عدة شروط يجب أن تتوفر عند الطعن أمام المحكمة الإدارية يمكن تقسيم هذه الشروط إلى : -شروط شكلية

-شروط موضوعية

[1] المادة 800، القانون رقم 09/08المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج ر العدد21، 2008

* **الشروط الموضوعية** : تتمثل الشروط الموضوعية فيما نصت عليه المادة 13 من ق إ م" لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون ..."

أ.شرط المصلحة:

لقبول أي دعوى قضائية يجب توفر شرط المصلحة، ويقصد بالمصلحة القائمة العملية التي تعود على صاحب الدعوة، حيث لا دعوى بدون مصلحة ويعد شرطا أساسيا لقبول أي دعوى أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة أن يكون لرافعها مصلحة شخصية، حيث يجب أن تحقق هذه الدعوى عند رفعها منفعة سواء كانت مادية أم معنوية، ذات قيمة كبيرة أو صغيرة، وللمصلحة شروط هي كالتالي:[1]

-أن تكون المصلحة قانونية: إذ لا بد للمصلحة أن تستند على منفعة أو حق يحميه القانون، وبمعنى آخر أن يدعي المدعي حقا يُعترف به القانون ولا يخالف النظام والآداب العامة

-أن تكون المصلحة قائمة: أي أن يكون الغرض من الدعوى حماية حق أو مركز قانوني من العدوان عليه أو تعويض ما لحق به من ضرر، ويكون الحق الذي تحميه المصلحة موجودا أو مستحق الأداء

-أن تكون المصلحة محتملة: المصلحة المحتملة هي التي تستند إلى ضرر أو اعتداء محتمل الوقوع، فافقه والقضاء لم يشترطا الضرر أن يقع فعلا و إنما اكتفيا باحتمال وقوعه إذا كانت هناك دلالات تثبت ذلك

أن تكون المصلحة شخصية ومباشرة: أي أن يتوفر في المصلحة الطابع الشخصي والمباشر إذ لا يمكن التقاضي عندما تكون مصلحة الغير هي التي تضررت، ومنه فإن المصلحة شرط ضروري لقبول الدعوى،

1 مودع محمد أمين، شروط قبول الدعوة على ضوء تعديل قانون الإجراءات المدنية الجزائري، مجلة صوت القانون، المجلد5، العدد 02، جامعة البليدة 2، 2018،ص 143

-أن تكون المصلحة محتملة: إذا لم يقع الاعتداء ولم يقع بذلك ضرر لصاحب الحق يقال بأن المصلحة محتملة فقد تتولد مستقبلا وقد لا تتولد

ب.شرط الصفة:

وهو ما نصت عليه المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية" لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة،.."

وبالرجوع إلى نص المادة يمكننا الاستنتاج أن شرط الصفة ليس للمدعي فقط، فحتى من رفعت عليه الصفة يجب أن يكون ذا صفة، وإلا رفضت الدعوى، حيث أن نص المادة أعلاه يقتضي عدم جواز التقاضي لأي شخص ليس له الصفة[1]، هذا ويمكن للقاضي من تلقاء نفسه أن يثير انعدام الصفة إذا لم تتوفر في المدعي أو المدعى عليه

ج.شرط الأهلية:

إذا عدنا إلى نص المادة 13 من قانون إ م إ نلاحظ أنها لم تنص على الأهلية كشرط لقبول الدعوى، إلا أنه لا يمكن إغفال وجوب توفر هذا الشرط ، وفي هذا الإطار يمكن التفريق بين أهلية الشخص المعنوي وأهلية الشخص الطبيعي، فالشخص الطبيعي يشترط بلوغه سن الرشد يوم رفع الدعوى القضائية دون أن يكون به جنون أو عته أو أن يكون محجورا عليه

بحكم قضائي، أما بالنسبة للشخص المعنوي فيجب التفريق بين الشخص المعنوي التابع للقانون الخاص والتابع للقانون العام، فالشخص المعنوي الخاص يمثل أمام القضاء من طرف سلطته التنفيذية، أما الأشخاص المعنوية العامة فإنها تمثل بأشخاص محددين في قوانينها الخاصة، وفي موضوعنا هذا نجد أن الأهلية متوفرة ضمنيا في المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الضريبية أمام القضاء.[2]

[1] المادة ، 13 قانون الإجراءات المدنية، لسنة 2008

[2] قاشي يوسف، مرجع سابق، ص106

* **الشروط الشكلية:** إضافة إلى ما ذكرناه من الشروط الموضوعية التي يجب أن تتوفر لرفع دعوى قضائية هناك شروط أخرى تتعلق بشكل الدعوى الضريبية في حد ذاتها ويمكن تلخيصها فيما يلي:

أ.شرط التظلم الإداري المسبق:

يجدر بنا الإشارة إلى أن التظلم الإداري المسبق يعد شرطا جوازيا في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إلا أنه في المنازعات الضريبية يعتبر شرطا إلزاميا، فإذا راجعنا قانون الإجراءات الجبائية خصوصا المواد 70،71،72 يتبين لنا أن التظلم الإداري المسبق (الشكاية) يعد شرطا أساسيا لقبول الدعوى أمام المحكمة الإدارية، وبمعنى آخر عدم وجود التظلم الإداري المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى الضريبية شكلا، كما يمكن للقاضي إثارة تخلف هذا الشرط من تلقاء نفسه[1]

ب.العريضة والشروط المتعلقة بها:

– رفع دعوى ضريبية أمام المحكمة الإدارية يجب أن يكون بعريضة تتوفر فيها الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، علما أن الشروط المذكورة في قانون الإجراءات الجبائية متعلقة بالغريضة الخاصة برفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي:

– وفقا لنص المادة 15 من قانون إ م إ:

"يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى، تحت طائلة عدم القبول شكلا، البيانات الآتية:[2]

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى
- اسم ولقب المدعي وموطنه

[1] قاشي يوسف، مرجع سابق، ص ص 106-107

[2] المادة 15، قانون الإجراءات المدنية، لسنة 2008

- اسم ولقب المدعى عليه وموطنه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فآخر موطن له
- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني
- عرض موجز للوقائع والطلبات والرسائل التي تؤسس عليها الدعوى
- الإشارة عند الاقتضاء، إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى

– في حالة ما تم تقديم العريضة من طرف وكيل، وجب توقيع العريضة من طرف وكيل عملا بأحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية

–يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضا لكل الوقائع التي لها علاقة بالنزاع الضريبي، وكذا بيان مختلف الأدلة التي تثبت بطلان القرار المتخذ من طرف الإدارة الضريبية في حالة تلقي الجواب، ونجد أن المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية قد نصت في فقرتها الثانية على وجوب إرفاق الإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه الصادر من الإدارة الضريبية .

–وفقا للمادة 826 من ق إ م إ "تمثيل الخصوم بمحام واجب أمام المحكمة الإدارية، تحت طائلة عدم قبول العريضة"، هذا ونصت المادة 827 من نفس القانون على "تعفى الدولة والأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 800 من التمثيل الوجوبي بمحام في الادعاء أو الدفاع "، وفي حالتنا هذه أي النزاع الضريبي يكون المكلف بالضريبة ملزما بتوكيل بمحام، أما الإدارة الضريبية فهي معفاة من هذا الإلزام .[1]

ج. الشروط المتعلقة بالآجال:

نص على هذه الشروط قانون الإجراءات المدنية في مواده829، 830، 831، 832

–يحدد أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة أشهر، يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الإداري الفردي، من تاريخ القرار الإداري الجماعي التنظيمي

[1] المادة 826، 827، قانون الإجراءات المدنية، لسنة 2008

– يعد سكوت الجهة الإدارية المتظلم أمامها عن الرد لمدة شهرين بمثابة قرار بالرفض، ويبدأ في هذا الأجل من تاريخ تبليغ التظلم، وفي حالة سكوت الجهة الإدارية، يستفيد المتظلم من أجل شهرين لتقديم طعنه القضائي، الذي يسري من تاريخ انتهاء أجل الشهرين، في حالة رد الجهة الإدارية خلال الأجل الممنوح لها يبدأ سريان أجل الشهرين من تاريخ تبليغ الرفض، يثبت إيداع التظلم أمام الجهة الإدارية بكل الوسائل المكتوبة، ويرفق مع العريضة

–لا يحتج بأجل الأربعة أشهر، إلا إذا أشير إليه في تبليغ القرار المطعون فيه

–تنقطع آجال الطعن في الحالات الآتية:

- الطعن أمام جهة قضائية إدارية غير مختصة
- طلب المساعدة القضائية
- وفاة المدعي أو تغير أهليته
- القوة القاهرة أو الحادث الفجائي[1]

يمكن للإدارة الضريبية أن تعرض النزاع المطروح أمامها على المحكمة الإدارية خلال الأربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب، وبصفة عامة يمكن للإدارة رفع النزاع أمام المحكمة الإدارية خلال الفترة الممنوحة لها للرد على شكاوى المكلفين أما إذا أما عرض النزاع أمام لجان الطعن فإنه يمكن للإدارة رفع النزاع أمام المحكمة الإدارية خلال أربعة أشهر وذلك بعد انقضاء الآجال الممنوحة للجان الطعن، وفي حالة ما كان رأي اللجنة غير مؤسس، تعلق الإدارة الضريبية تنفيذ هذا الرأي مع تبليغ الشاكي، وتقوم في هذه الحالة تقوم الإدارة الضريبية برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية خلال الشهرين المواليين لتاريخ استلام الرأي[2]

2–إجراءات التحقيق في الدعوى:

[1] المواد 829 –832، قانون الإجراءات المدنية، لسنة 2008

[2] قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 108

بعد إتمام إجراءات إحالة الدعوى إلى المحكمة الإدارية وصحتها يبدأ تبادل المقالات بين طرفي النزاع حيث يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف مصحوبا بطلباته إلى كتابة ضبط المحكمة، وإذا لم يكن موافقا، وإذا لم يكن موافقا على قبول الطلب فإنه يعلم المدعي بأن لديه أجلا مدته 30 يوما للإطلاع على الملف ولتقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسبا ويعلن رغبته في اللجوء إلى الخبرة، عند انقضاء هذه المهلة يسلم الملف إلى المدير الولائي للضرائب الذي يدرس عند الاقتضاء الملاحظات المقدمة، وفي حال إذا ما قدمت مصلحة الضرائب وقائع وأسباب جديدة يتم إعلام المكلف بذلك، على المدعي أو وكيله تحرير كل ما يستظهر من مذكرات أمام المحكمة الإدارية على ورق مدموغ ثم تبدأ مرحلة جديدة للدعوى وهي مرحلة التحقيق وقد ذكر قانون الإجراءات الجبائية طريقتين هما: [1]

2-1)التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق:

حددت المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية الضوابط التي تحكم عمليتي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق، إذ أن التحقيق الإضافي يعد إلزاميا وتأمر به هيئة المحكمة كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل وإثباتات جديدة تدعم أقواله لكن بشرط أن يكون ذلك قبل صدور الحكم في القضية، يجب أن يتم الفصل في مدى تقديم أسانيد وإثباتات من طرف مدير الضرائب في مواجهة المكلف بالضريبة ، وفي الحالة التي ترى فيها المحكمة الإدارية ضرورة لمراجعة التحقيق، فإنها تطلب ذلك على أن تتم هذه العملية من طرف أحد أعوان الإدارة الضريبية المخولين بذلك قانونا شرط أن لا يكون هذا الشخص هو من قام بالتحقيق لأول مرة، شريطة حضور المدعي (المكلف) أو وكيله أو محاميه، وعند الإنتهاء من عملية مراجعة التحقيق يحرر العون المكلف بذلك محضرا يتضمن ملاحظات المدعي وعند الحاجة ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي في الحالات المتعلقة ببعض الشكاوى الضريبية التي توجب أخذ رأي ألأخير، كما يجب على هذا العون المكلف بمراجعة التحقيق أن يبدي

[1] صالحي العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، ط3، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، 108

رأيه في هذا التحقيق من أجل تسليمه إلى مدير الضرائب بالولاية، ولهذا الأخير إرفاق اقتراحاته مع هذا المحضر و إرساله إلى المحكمة الإدارية[1]

2-2)الخبرة القضائية: نصت عليها المادة 86 من ق إ م إ :

1-يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائيا وإما بناءا على طلب المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص مهمة الخبراء

2-تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تستند إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، في هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث

3-لا يجوز تعيين خبراء موظفين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، ولا الأشخاص الذين أبدو رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق

4-لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية وخبير الطرف الآخر، ويتولى مدير الضرائب للولاية الرد باسم الإدارة، ويوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللا إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية أيام كاملة، اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في هذا الطلب عاجلا بعد رفع الدعوى على الخصم

5-في حالة رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدها، يعين خبير آخر بديلا عنه

[1]قاشي يوسف، مرجع سابق، ص ص 110-111

6-يقوم بأعمال الخبرة خبير تعينه المحكمة الإدارية، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، وذلك قبل 10 أيام على الاقل من بدء العمليات

7-يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، كذلك المدعي أو ممثله حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحمكة الإدارية، يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بإعداد تقرير مشترك أو تقارير منفردة

8-يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا، أن تطع عليها خلال مدة عشرين يوم كاملة

9- طرق التكفل بأتعاب الخبرة هي تلك المنصوص عليها بموجب قانون الإجراءات المدنية

10-إذا رأت المحكمة الخبرة غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية[1]

الفرع الثاني: استئناف القرار أمام مجلس الدولة

إن الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية يمكن الطعن فيها عن طريق الإستئناف وفق الشروط والشكليات التي تناولها قانون الإجراءات المدنية وكذا القانون رقم 98-01 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، حيث يجوز لطرفي النزاع (المكلف و الإدارة الضريبية) في حال لم يرض أحدهما بالحكم الصادر عن المحكمة الإدارية الاستئناف أمام مجلس الدولة كدرجة أخيرة للتقاضي، ويختص حسب المادة 901 من قانون الإجراءات المدنية "كدرجة أولى بالفصل في دعاوى الإلغاء والتفسير وتقدير المشروعية في القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية، كما يختص بالفصل في القضايا المخولة

[1] المادة 86، قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2023

له بموجب نصوص خاصة [1]، ويختص في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية كما يختص أيضا كجهة استئناف وهذا ماجاء في نص المادة 902 من نفس القانون، إضافة إلى هذا يختص المجلس في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية، يختص كذلك في الطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاصة ، وما يجدر الإشارة إليه أن الاستئناف والطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف للحكم الصادر عن المحكمة الإدارية وهذا ما نصت عليه المادتان 908، 909 من قانون الإجراءات المدنية

* **آجال وإجراءات الاستئناف:** وفقا لنص المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية:

" يحدد أجل استئناف الأحكام بشهرين ويخفض هذا الأجل إلى خمسة عشر يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية، ما لم توجد نصوص خاصة، تسري هذه الأحكام من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى المعني، وتسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا صدر غيابيا، تسري هذه الآجال في مواجهة طالب التبليغ.

وما يمكن الإشارة إليه أنه يجوز للطرف المستأنف عليه استئناف الحكم فرعيا إذا كان الخصم الآخر قام باستئناف الحكم وذلك حتى في حالة سقوط حقه في رفع الاستئناف الأصلي وهذا ما جاءت به المادة 951من نفس القانون، كما تجب الإشارة إلى أن "الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع لا يمكن ان تكون قابلة للاستئناف إلا مع وجود الحكم الفاصل في الموضوع، ويتم الاستئناف بعريضة واحدة" المادة 952 من نفس القانون

[1] المادة 903،902،901، قانون الإجراءات المدنية، لسنة 2008

المبحث الثالث: التكييف القانوني للمنازعات الجبائية وطرق إنهائها

لا شك أن تحديد التكييف القانوني للمنازعات الضريبية من الأمور المهمة التي تساعد على إيجاد حلول تنهي هذا النزاع وعليه فقد قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين الأول بعنوان التكييف القانوني للمنازعات الجبائية والثاني بعنوان وسائل إنهاء المنازعات الجبائية بالطريق الإداري

المطلب الأول: التكييف القانوني للمنازعات الجبائية

المنازعة الإدارية هي الوسيلة القانونية التي يكفلها المشرع للأشخاص سواء طبيعيين أو معنويين لحماية حقوقهم في مواجهة الإدارة التي تتمتع بمظاهر السلطة العامة، وغالبا ما تكون هذه الأخيرة مدعى عليها أمام القضاء نظرا لما تملكه من امتيازات السلطة العامة وسلطة التنفيذ المباشر في مواجهة الغير دون الرجوع إلى القضاء لتنفيذ أعمالها

أصبح تحديد مضمون المنازعات الإدارية وعناصرها بالنسبة للجزائر معيار اختصاص المحاكم الإدارية المستحدثة بموجب القانون 98-02، ومجلس الدولة المستحدث بموجب القانون98-01، وهذا بعد صدور دستور 1996 حيث أصبحا صاحبي الاختصاص بالمنازعات الإدارية، حيث تختص المحاكم الإدارية بالنظر في المنازعات الضريبية، فهي المختصة ابتدائيا في النزاع الضريبي، وباعتبار الدعوى الضريبية من الدعاوى الإدارية فهي من اختصاص المحاكم الإدارية[1]

بصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي نتج عنه إلغاء الغرف الإدارية الجهوية، وكذا النص صراحة على اختصاص المحاكم الإدارية بجميع دعاوى المؤسسات العمومية، وعدم الاقتصار على المنازعات المتعلقة بالمسؤولية المدنية للدولة والولاية والبلدية، تطبيقا لنص المادة 804-01 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن الدعاوى في مجال

1 لكحل عائشة، التكييف القانوني للدعوى الضريبية، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد10، العدد 2،جامعة الجزائر 1، 2019، ص 1215

الضرائب والرسوم ترفع وجوبا أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم، ومنه فإن المشرع الجزائري قد أسند الاختصاص فيما تعلق بالدعاوى الضريبية إلى جهة القضاء الإداري وبالتحديد المحاكم الإدارية

هذا وقد نص قانون الإجراءات الجبائية على اختصاص المحاكم الإدارية بموجب المادتين 82، 173، إذن فالدعاوى الضريبية تنظر فيها المحاكم الإدارية كأول درجة، حيث يقتصر اختصاصها على المجال القضائي دون الاستشاري عكس مجلس الدولة الذي يخول له كلا المجالين، وبالرجوع إلى أطراف المنازعة الضريبية فنجد بأنهما المكلف بالضريبة ومصلحة الضرائب، فبهذا الشكل هي منازعة إدارية من حيث الأصل ما دامت تتصل بأعمال السلطة العامة أو الأعمال الإدارية التي تتمتع بمركز قانوني قوي في مواجهة المكلف بالضريبة، حيث لا يوجد في المنازعات الضريبية طرفان متعادلان[1]

[1] لكحل عائشة، مرجع سابق، ص1215

المطلب الثاني: وسائل إنهاء المنازعات الجبائية بالطريق الإداري:

يعتبر الاتفاق من الوسائل الهامة لإنهاء المنازعات الجبائية وهذا من مزايا متعددة أهمها تقصير مدة إنهاء المنازعة، وقد أتاح المشرع للإدارة الضريبية إمكانية الاتفاق مع المكلف وذلك على النحو التالي:[1]

-إما أن يتم الاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية مباشرة بمصلحة الضرائب المختصة، بعد قيام هذه الأخيرة بإعادة النظر في اعتراضات وطعون المكلف، وفي حالة عدم الاتفاق يتم إحالة الأمر إلى اللجنة الداخلية، والتي تقوم بدورها في التفاوض مع المكلف، لإنهاء المنازعة معه، وإلا أحيل الأمر إلى لجنة الطعن التي تقوم بدراسة المنازعة وإصدار قرار بشأنها.

-يجوز أن تقوم اللجنة الداخلية بإبرام اتفاق مع المكلف، أثناء عرض المنازعة أمام لجنة الطعن، ويتم إخبار هذه الأخيرة بالاتفاق، وفي هذه الحالة تقوم اللجنة بإصدار قرارها وفق الاتفاق الحاصل.

-كما يجوز الاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية، عند طرح المنازعة أمام القضاء، من خلال لجان التصالح التي تنشئها الإدارة الضريبية وفقا للقانون بغرض التصالح مع المكلفين تطبيقا للقوانين والقرارات الوزارية، والتي تجيز التصالح في المنازعات القضائية القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وفي هذه الحالة يسمى الاتفاق بالصلح أو التصالح[2]

[1] بن نجاعي سمية، أثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة بسكرة، 2020، ص 50

[2] بن نجاعي سمية، مرجع سابق

خلاصة الفصل:

يعد موضوع المنازعات الجبائية من أهم المواضيع وأحقها بالدراسة، حيث أن تعدد القوانين وتغيرها في المجال الضريبي يخلق ويؤدي إلى حدوث أخطاء هذه الأخطاء تؤدي إلى حدوث المنازعات ويتميز هذا النوع من النزاعات بمروره بمرحلتين الأولى إدارية والثانية قضائية

تبرز أهمية المرحلة الإدارية في حل المنازعات بين المكلف والإدارة الضريبية، إذ تعد هذه المرحلة حاسمة وضرورية، حيث يتيح المشرع من خلالها للمكلف الدفاع عن حقوقه، كما تسمح للإدارة بتدارك أخطائها المرتكبة، حيث يتبع المكلف مجموعة من الإجراءات الواجبة ثم تدرس الإدارة الضريبية وتتخذ القرار، وفي حال لم يرض المكلف يتجه إلى المرحلة الثانية والتي تعتبر اختيارية وهي المرحلة القضائية إذا فشلت كل الإجراءات الخاصة بالمرحلة الإدارية . وفي الفصل التالي سنتناول أثر التحقيق الجبائي كآلية من التعاملات الجبائية على تدنية المنازعات الجبائية

الفصل الثالث

دراسة حالة مديرية الضرائب ولاية

تمهيد

أتينا في الفصول السابقة بالتحقيق الجبائي كآلية من التعاملات الجبائية وأثره على تدنية المنازعات الجبائية من الجانب النظري، وسنأتي في هذا الفصل إلى تطبيق ما درسناه في الفصول السابقة في دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية، حيث سنتناول مبحثين في هذا الفصل، نقوم بتعريف مديرية الضرائب إضافة إلى هيكلها التنظيمي، بعد ذلك نقوم بالتعرف على المديريات الفرعية التي تتضمنها هذه الأخيرة، لننتقل إلى المبحث الثاني أين نقوم بتشخيص دراسة حالة حول التحقيق الجبائي وأثره في تدنية المنازعات الجبائية

وقد قسمنا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية

المبحث الثاني: دراسة حالة عن تأثير التحقيق الجبائي على تدنية المنازعات الجبائية

المبحث الأول:تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية

سنقوم في هذا المبحث بتقديم لمديرية الضرائب لولاية المدية أي المؤسسة محل دراسة، وذلك عبر تقديم نشأة المديرية ثم تقديم الهيكل التنظيمي لهذه الأخيرة بمصالحه الداخلية والخارجية، مع التطرق إلى المديريات الفرعية وتبيان مهمة كل واحدة منها

المطلب الأول:تعريف بمديرية الضرائب لولاية المدية

يحتوي هذا المطلب على فرعين الفرع الأول يعتبر بمثابة توطئة حيث نتناول من خلاله نشأة مديرية الضرائب لولاية المدية، في حين يتناول الفرع الثاني مهام هذه الأخيرة

الفرع الأول: نشأة المديرية

تأسست مديرية الضرائب لولاية المدية، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفيري 1991، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، حيث أن المصالح الجبائية في الجزائر تنقسم إلى مصالح مركزية، مصالح جهوية ومصالح محلية، ونلاحظ أن مديرية الضرائب لولاية المدية تابعة جهويا إلى المديرية الجهوية للضرائب للبليدة، وتمثل الإدارة الجبائية على مستوى الولاية، ويوجد مقرها بنزل المالية شارع جيش التحرير بالمدية

الفرع الثاني: مهام المديرية

تتمثل مهام المديرية في الآتي:

-السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح التابعة لها

-تنظيم جميع العناصر اللازمة لإداد التقديرات الجبائية

-تحليل وتقويم عمل المصالح التابعة لاختصاصها، واقتراح أي شيء من شانه أن يحسن عملها

-متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال المنازعات

-تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها

-إعداد برامج التدخل لدلى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها

-دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن، متابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة

-تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية، المادية، التقنية والمالية، وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك

-ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح

-توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم

-تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب

-تكوين رصيد وثائقي للمديرية الولائية وضمان توزيعه وتعميمه

-السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة، والسهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها

-تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم

-نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة

-الرد على استفسارات المديرية الجهوية للضرائب، وتزويدها بكافة الجداول الإحصائية الدورية وكل التقارير والمحاضر

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية

تتكون مديرية الضرائب لولاية المدية من مصالح خارجية وأخرى داخلية

الفرع الأول: المصالح الخارجية

تتمثل فيما يلي:

***مفتشيات الضرائب:** توجد 16 مفتشية موزعة على إقليم الولاية، وتمثل مصالح الوعاء المكلفة بتسيير الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة وفرض الضرائب والرسوم

***قباضات الضرائب:** توجد 11قباضة موزعة على مستوى إقليم الولاية، وتمثل مصالح التحصيل مكلفة بعملية متابعة وتحصيل الضرائب والرسوم المفروضة على المكلفين بالضريبة

الفرع الثاني: المصالح الداخلية

تتمثل المصالح الداخلية في خمس مديريات فرعية وهي:

1-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وهي مكلفة بالمهام التالية:

-تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار

-إعداد طلبات حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها

-متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة

* وتتكون من أربعة مكاتب هي:

-مكتب التنشيط والمساعدة

-مكتب التنظيم والعلاقات العامة

- مكتب الجداول

-مكتب الإحصائيات

2-المديرية الفرعية للتحصيل: تتكفل بما يلي:

-التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذلك بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر

-متابعة العمليات والقيود المحاسبية، والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل، تنشيط ومراقبة قباضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذلك التحصيل الجبري للضرائب

-التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص، خصوصا في التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها تحسن الناتج الجبائي

* وتتكون من ثلاثة مكاتب وهي:

-مكتب مراقبة التحصيل

-مكتب متابعة عملية القيد وأشغاله

-مكتب التصفية

3-المديرية الفرعية للوسائل: مكلفة بالآتي:

-تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة

-السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها

-السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل

* تتكون من أربعة مكاتب:

-مكتب المستخدمين والتكوين

-مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف

-مكتب عمليات الميزانية

-مكتب الاعلام الآلي

4-المديرية الفرعية للمنازعات: مكلفة بم يلي:

-معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة

-معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة

-تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الإستئناف، والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية

* تتكون هذه المديرية من أربعة مكاتب وهي:

-مكتب الإحتجاجات

-مكتب لجان الطعن

-مكتب المنازعات القضائية

-مكتب التبليغ والأمر بالصرف

5-المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: وهي مكلفة بإعداد برامج البحث والتحقيق ومراقبة التقويمات ومتابعة إنجازها، وتتكون من أربعة مكاتب وهي:

* **مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:** يعمل هذا المكتب في شكل فرق ويكلف بما

يلي:-تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات، التي تعنى بوعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها

-تنفيذ برامج التدخلات والبحث، إضافة إلى تنفيذ حق الإطلاع وحق المعاينة، بالتنسيق مع المصالح المعنية

* **مكتب البطاقيات والمقارنات:** مكلف بالتالي:

-تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة

-التكفل بطلبات العريف الجبائية للمكلفين بالضريبة

-مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة، إعطاء وضعيات إحصائية دورية لتقييم نشاطات المكتب

* **مكتب مراقبة التقويمات:** يكلف بما يلي:

-استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو بالمجان

-المشاركة في اشغال التحيين للمعايير المرجعية

-متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات المعنية

* **مكتب التحقيقات الجبائية:** يعمل هذا المكتب في شكل فرق وهو يضم ستة عشر محققا لهم رتبة مفتش مركزي على الأقل موزعون على فرقتين للتحقيق، بحيث كل فرقة تتكون من رئيس فرقة يشرف على أربع مهمات، كل مهمة تتكون من محققين
  - يكلف هذا المكتب بالآتي:

-تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج التحقيق والمراقبة

-متابعة تنفيذ برامج المراقبة والتحقيق

-إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير

وقد قمنا بتلخيص الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية بالشكل التالي:

الشكل رقم (04-03): الهيكل التنظيمي للمصالح الداخلية لمديرية الضرائب لولاية المدية



المصدر: إعداد الطالبين بناء على معلومات مديرية الضرائب لولاية المدية

الشكل(05-03): الهيكل التنظيمي للمصالح الخارجية لمديرية الضرائب لولاية المدية



المصدر: إعداد الطالبين إعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية المدية

المبحث الثاني: دراسة حالة عن تأثير التحقيق الجبائي على تدنية المنازعات الجبائية

في هذا المبحث قمنا بدراسة إحصائيات خاصة بثلاث سنوات لعملية التحقيق الجبائي بأنواعه الثلاثة، إضافة إلى إحصائيات المنازعات الجبائية لنفس المدة، محاولين الوصول إلى نتيجة أو ربط للعلاقة بين التحقيق الجبائي والمنازعات الجبائية

المطلب الأول: التحقيق الجبائي والمنازعات الجبائية

قدمنا في هذا المطلب إحصائيات التحقيق الجبائي والمنازعات الجبائية، تتضمن هذه الإحصائيات التحقيق الجبائي بأنواعه الثلاث، كما تتضمن المبفات المعالجة للمنازعات الجبائية، أي حالات الإعفاء الجزئي أو الكلي إضافة إلى حالات رفض الطعن.

جدول رقم(03-03): يمثل أرقام المنازعات الجبائية لثلاث سنوات 2020-2021-2022

السنة	إجمالية الملفات		الملفات المعالجة	
	العدد	المبالغ دج	العدد	المبالغ دج
2020	1204	791.002.089	973	19.097.940
2021	1450	6.805.607.801	821	7.242.405
2022	1899	60.485106.614	1107	23.612.585

المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات مديرية الضرائب

جدول رقم(04-03): يمثل قرارات مديرية الضرائب بخصوص المنازاعات

القرار / السنة	إعفاء كلي		إعفاء جزئي		رفض	
	عدد الملفات	المبالغ دج	عدد الملفات	المبالغ دج	عدد الملفات	المبالغ دج
2020	لا توجد إحصائيات بسبب وباء كوفيد 19					

2021	103	22.094.601	199	13.076.801	519	32.884.676
2022	122	41.875.674	210	23.604.180	775	760.419.626

المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات مديرية الضرائب

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن حالات الرفض هي الأكبر في كلا السنتين حيث تقدر نسبة رفض الطعن لسنة 2021 ب63% أما في سنة 2022 فتقدر ب70%، أما الاحتمالان الآخران فبنسبة ضعيفة حيث نجد نسبة الإعفاء الجزئي لسنة 2021 تقدر ب 24% أما في سنة 2022 فتقدر ب19%، في حين نجد نسبة الإعفاء الكلي هي الأضعف حيث قدرت في سنة 2021 ب13% أما في سنة 2022 فهي جد ضعيفة حيث قدرت ب 6%، وعليه فإنه في حالة تقدم مكلف بطعن يكون الاحتمال الأكبر هو رفض طعنه، يليه احتمال إعفاء جزئي، وكاحتمال جد ضعيف حصوله على إعفاء كلي

جدول رقم(05-03): أرقام حول التحقيق الجبائي لسنوات 2020-2021-2022

السنة	نوع التحيق		
	التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية	التحقيق المصوب	التحقيق العام في المحاسبة
2020	01	11	36
2021	10	07	83
2022	07	00	00

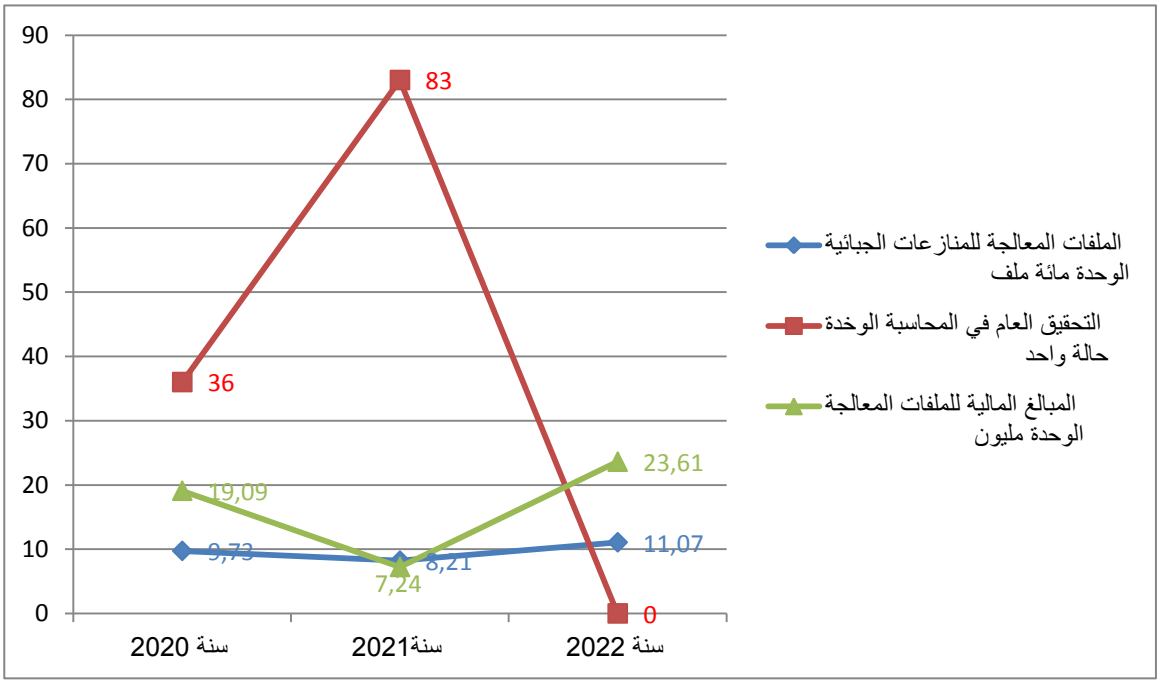
المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات مديرية الضرائب

من خلال هذا الجدول نلاحظ إحصائيات التحقيق الجبائي بأنواعه الثلاث، حيث نرى أن أرقام التحقيق ازدادت في كل الأنواع، لتعود إلى الإنخفاض في العام الثالث لدرجة انعدامها في التحقيق المصوب والتحقيق العام في المحاسبة

المطلب الثاني: العلاقة بين التحقيق الجبائي والمنازعات الجبائية

يأتي هذا المطلب كإجابة لتساؤلاتنا في ما سبق، حيث سنصل من خلاله إلى جواب لإشكالية بحثنا حول مدى تأثير التحقيق الجبائي على تدنية المنازعات الجبائية، وسنقوم بذلك عبر منحنيات تبين نوع العلاقة بين التحقيق والمنازعات الجبائيين

الشكل رقم(06-03): منحنى يمثل العلاقة بين التحقيق العام في المحاسبة والمنازعات الجبائية

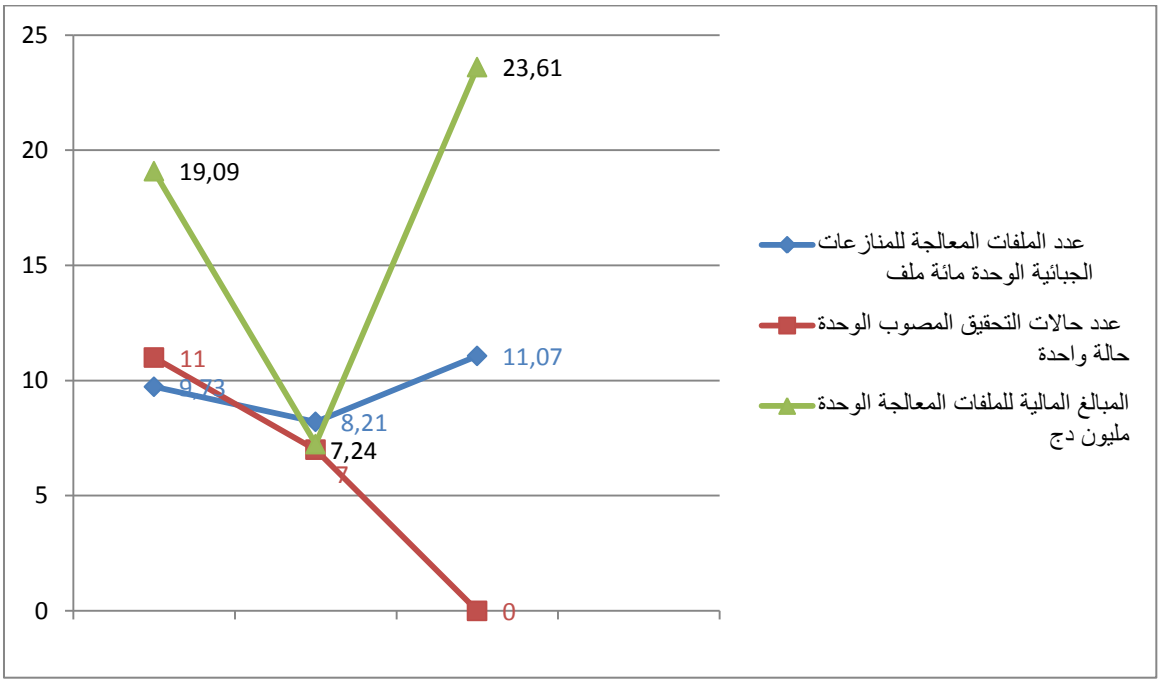


المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات مديرية الضرائب

يبين لنا هذا المنحنى العلاقة العكسية بين التحقيق العام في المحاسبة والمنازعات الجبائية حيث نجد في عام 2020، 36 حالة تحقيق محاسبي عام 973 نزاع جبائي بمبلغ 19.097.940 دينار جزائري، وبارتفاع حالات التحقيق عام 2021 إلى 83 حالة انخفضت

المنازعات إلى 821 حالة نزاع كما انخفض القيمة المالية المتنازع فيها إلى 7.242.405 دينار جزائري، أما في عام 2022 حينما انعدمت حالات التحقيق المحاسبي العام لاحظنا ارتفاعا كبيرا في عدد المنازعات لتصل عدد الملفات المتنازع فيها إلى 1107 حالة نزاع والمبالغ إلى 23.612.585 دينار جزائري.

الشكل رقم(07-03): منحنى يمثل العلاقة بين التحقيق المصوب والمنازعات الجبائية

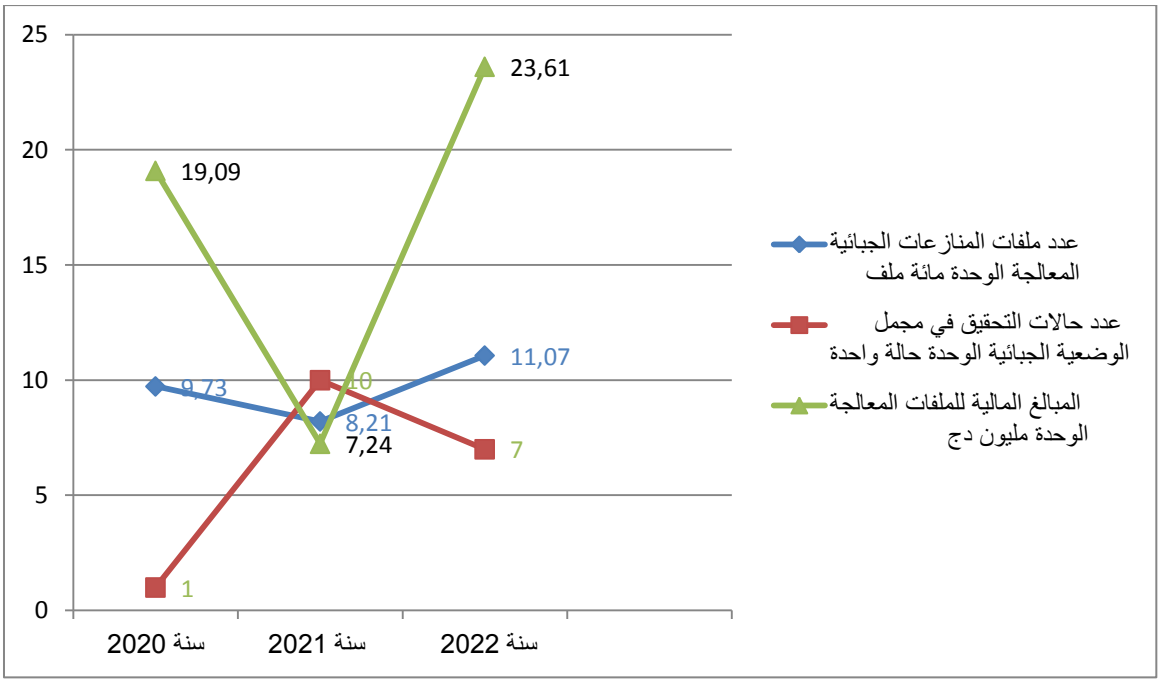


المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات مديرية الضرائب

من خلال هذا المنحنى نجد صعوبة في الوصول إلى طبيعة العلاقة بين التحقيق المصوب والمنازعات الجبائية، وهذا عائد لكون هذه الفترة شهدت وباء كوفيد 19الذي أثر على الأنشطة التجارية ما أدى بإدارة الضرائب إلى تخفيض حالات التحقيق الجبائي المصوب، حيث نجد أن عدد حالات التحقيق المصوب في تناقص مستمر من سنة 2020وصولا إلى 2022، في حين أن عدد حالات المنازعات لم تتخذ نفس المسار، حيث نلاحظ انخفاضا في أعدادها من سنة 2020 إلى سنة 2021، لترتفع مجددا في سنة 2022، ونفس الشيء

بالنسبة للمبالغ، ما يعني عدم وجود علاقة بين التحقيق المصوب والمنازعات الجبائية في هذه العينة أو في هذه السنوات الثلاث.

الشكل رقم(08-03): منحنى يمثل العلاقة بين التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية والمنازعات الجبائية

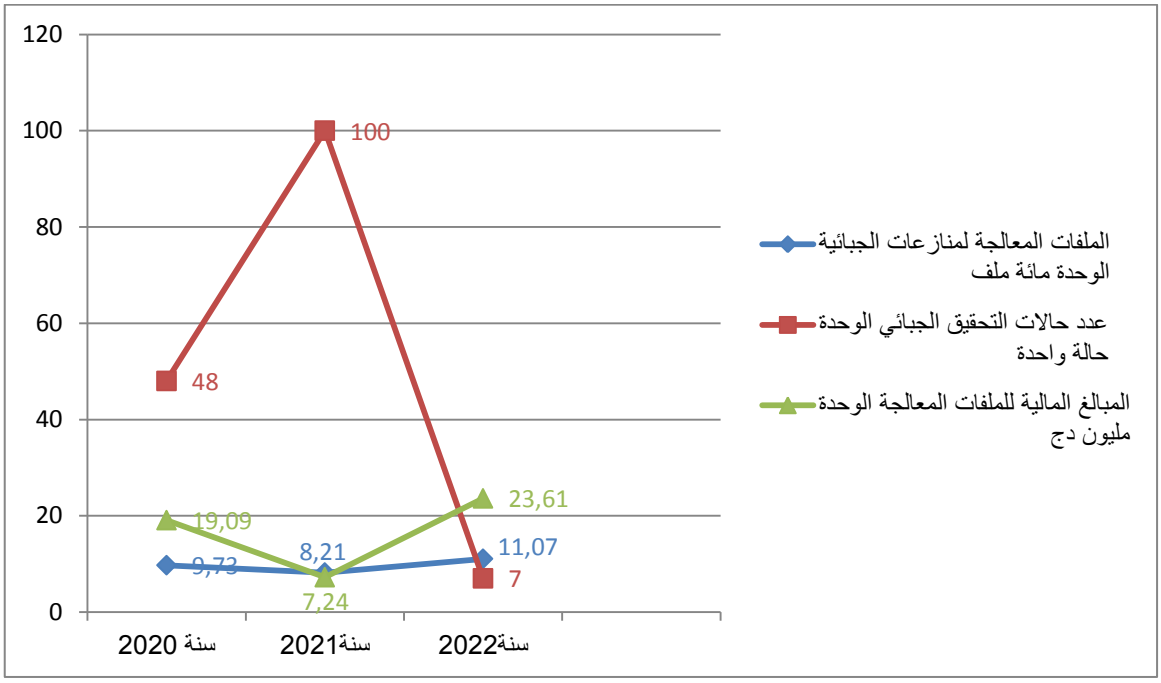


المصدر :إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات مديرية الضرائب

بين لنا المنحنى أعلاه العلاقة العكسية بين التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية والمنازعات الجبائية حيث كلما زادت عدد حالات التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية انخفضت المنازعات الجبائية والعكس صحيح، حيث نلاحظ حالة تحقيق واحدة سنة 2020، قابلها 973 حالة نزاع بمبلغ 19.097.940 دينار جزائري، وبارتفاع عدد حالات التحقيق سنة 2021 إلى 10 حالات انخفضت حالات المنازعات إلى 821 حالة وبمبلغ

7.242.405 دج، بينما سنة 2022 انخفضت حالات التحقيق لتصل 7حالات فارتفعت حالات النزاع إلى 1107 منازعة وارتفع المبلغ المتنازع فيه إلى 23.604.585 دج.

الشكل رقم(09-03): منحنى يمثل العلاقة بين التحقيق الجبائي والمنازعات الجبائية



المصدر: إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مديرية الضرائب

استنتجنا من خلال المنحنى العلاقة بين التحقيق الجبائي عامة والمنازعات الجبائية ،واتضح أنها علاقة عكسية حيث كلما زاد التحقيق الجبائي نقصت المنازعات الجبائية، وقد لاحظنا هذا في المنحنى ففي سنة 2020 قدرت عدد حالات التحقيق ب48 حالة، بالمقابل 973 منازعة وبمبلغ قدر ب19.097.940 دينار جزائري، ليرتفع عدد حالات التحقيق الجبائية في السنة الموالية سنة 2021 إلى 100 حالة، هذا الارتفاع قابله انخفاض في عدد ملفات المنازعات الجبائية حيث قدرت ب 821 وكذلك الأمر بالنسبة لمبلغ المنازعات فقد انخفض إلى 7.242.585 دينار جزائري، وفي سنة 2022 انخفضت حالات التحقيق الجبائي إلى 07 حالات فارتفعت ملفات المنازعات إلى 1107 حالة، ما يثبت لنا أن التحقيق الجبائي يؤثر على المنازعات فانخفاضه يؤدي غلى زيادة عدد المنازعات، في حين

أن زيادته تؤدي غلى تدنية المنازعات الجبائية، كما لاحظنا من خلال قرارات الإدارة بخصوص ملفات المنازعات أن الأغلبية كانت بالرفض حيث قدرت نسبة الرفض لسنة 2021 ب63%، في حين اتخذت قرارات بالإعفاء الجزئي بنسبة 24%، والملاحظ أن نسبة الإعفاء الكلي ضعيفة حيث قدرت ب13%، أما بخصوص سنة 2022، فالملاحظ كذلك أن أغلب القرارات كانت بالرفض بنسبة 70%، أما القرارات المتخذة التي جاءت بإعفاء جزئي فقد قدرت بنسبة 19%، وكأضعف نسبة أو احتمال قرارات الإعفاء الكلي بنسبة 11%، ما يعني أن أغلب التحقيقات قائمة على أسس صحيحة ، وهذا ما من شأنه التخفيض أو التدنية من المنازعات الجبائية حيث يؤكد للمكلفين بالضريبة صحة قرارات الإدارة ما يؤدي بهم مستقبلا إلى تقبل قرارات هذه الأخيرة وعدم الاحتجاج عليها .

خلاصة الفصل

قمنا من خلال هذا الفصل أولا بتقديم للمؤسسة محل وهي مديرية الضرائب حيث قدمنا نشأتها أولا ثم قمنا بتقديم مهام هذه الأخيرة، بعد ذلك تطرقنا إلى المديريات الفرعية لها مع بيان مهامها، لنقوم بعدها بتلخيص هذه المعطيات في مخططين تضمن الأول المصالح الداخلية لمديرية الضرائب، بينما المخطط الثاني المصالح الخارجية لها، إضافة إلى هذا قدمنا إحصائيات حول التحقيق الجبائي والمنازعات الجبائية لسنوات 2020-2021-2022، حاولنا معرفة تأثير كل نوع من التحقيق الجبائي على تدنية المنازعات الجبائية، فبدأنا أولا بالتحقيق العام في المحاسبة ثم التحقيق المصوب، ثم التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية، وأخيرا التحقيق الجبائي عامة، حيث لخصنا هذه المعطيات في منحنيات استنتجنا منها تأثير كل نوع على المنازعات الجبائية.

خاتمة

سلطت هذه الدراسة الضوء على آلية من آليات التعاملات الجبائية وهي التحقيق الجبائي وأثرها على تدنية المنازعات الجبائية، حيث قمنا بإعطاء نظرة عن عامة عن الرقابة الجبائية وأساسياتها، كما قدمنا بعض المفاهيم حول التحقيق الجبائي وأهدافه إضافة إلى أشكاله ووسائل إجرائه، ثم حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة الخاضعين لهذا التحقيق كفصل أول، أما في الفصل الثاني فقد تطرقنا إلى الجزء الثاني من عنوان مذكرتنا وهو المنازعات الجبائية وذلك من خلال عرض ماهية هذه الأخيرة كبداية، ثم تناولنا الإجراءات الإدارية والقضائية لها، لنتطرق أخيرا إلى التكييف القانوني وطرق إنهاء هذه المنازعات، لنختم دراستنا بفصل ثالث تطبيقي تضمن دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية، قدمنا من خلاله إحصائيات حول التحقيق والمنازعات الجبائيين، ثم قمنا بتحليل هذه الإحصائيات والربط بينها لمحاولة الوصول إلى طبيعة العلاقة بين هذين الأخيرين، لنصل إلى نتيجة تجيبنا عن سؤال بحثنا

اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى: من أشكال الرقابة الجبائية التحقيق الجبائي، والذي يعتمد عليه لمعرفة مدى التزام المكلف بالضريبة باحترام وتطبيق القوانين، كما يساهم في الحد من الغش والتهرب الضريبي وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى

الفرضية الثانية: كلما كان التحقيق الجبائي فعالا كلما انخفضت المنازعات الجبائية وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية

نتائج الدراسة:

-التحقيق الجبائي كآلية من التعاملات الجبائية يؤدي إلى الحد المنازعات الجبائية

-وباء الكوفيد 19 أدى إلى تخفيض عدد حالات التحقيق الجبائي

-للمكلف مجموعة من الحقوق والضمانات طيلة الفترة التي يخضع فيها إلى الرقابة، في حالة الإخلال بها تبطل الرقابة، كما عليه واجبات يتعرض لعقوبات إذا لم يحترمها

-في حالة لم يسوى الخلاف على مستوى الإدارة الضريبية، يرفع المكلف شكوى والتي قيدها المشرع بمجموعة من الشروط والإجراءات وتخلف أي شرط يؤدي إلى بطلانها

الإقتراحات والتوصيات:

- تكثيف الأيام الإعلامية للمكلفين بالضريبة لزيادة وعيهم الضريبي، وذلك بإنشاء مصالح متخصصة في الإعلام على مستوى مصالح الضرائب
- التكوين والتدريب المتواصل للمكلفين بالضريبة لزيادة كفاءتهم المهنية
- وضع قانون مستقر نسبيا لتمكين المكلف بالضريبة وموظفي الإدارة الضريبية من الإلمام به
- اعتماد خبراء قضائيين مختصين في المجال الجبائي لتسريع الإجراءات أمام القضاء

آفاق البحث:

1. ما مدى فعالية التحقيق الجبائي في تحسين مردودية الضرائب المفروضة على المكلفين بالضريبة
2. أثر التعاملات الجبائية للحد من المنازعات الجبائية في النظام الجبائي الجزائري
3. فعالية آليات الرقابة الجبائية في تدنية المنازعات الجبائية في الجزائر

قائمة

المراجع

أولا:المراجع بالعربية

- **الكتب**

1. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري الجزائر، دار الهدى، ط2، 2008
2. حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والماليةعلى الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة للنشر، الأردن، 1998
3. صالحي العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، ط2، دار هومة للنشر، الجزائر، 2006
4. صالحي العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، ط3، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008
5. طاهري حسين، المنازعات الضريبية-شرح قانون الإجراءات الجبائية-، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، الجزائر، 2010
6. كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010
7. محرزي محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط4، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008

- الأطروحات والرسائل

1. لكصاسي ابراهيم، فعالية المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2000-2015، أطروحة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتورة في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2016-2017،

2.بدايرية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجيستر في العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011-2012

3.فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر،رسالة ماجيستر في الإدارة والمالية العامة، معهد القانون والعلوم الإدارية، جامعة البليدة، الجزائر،1985

4.قلاب ذبيح الياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية –دراسة حالة مديرية الضرائب ولاية أم البواقي–، مذكرة ماجيستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011

5.صولي حميدة، التظلم الإداري كأداة لتسوية المنازعات الضريبية،مذكرة ماستر قانون إداري، ميدان الحقوق والعلوم السياسية بسكرة،2019-2020

- المجلات العلمية

1.آسيا قاسيمي، فهيمة حدادو، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد03، العدد 01، 2019

2.ذبيح محمد أمين، ولهي بوعلام، مدى التزام مفتشي الضرائب بقواعد سلوك وآداب ممارسة مهمة التدقيق الجبائي ، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، المجلد19، العدد 01،جامعة سطيف، 2019

3.ضيف الله محمد الهادي وآخرون، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين، مجلة الامتياز لبحوث الإدارة والاقتصاد، المجلد02، العدد03، جامعة الوادي، 2018

4.عبود ميلود، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف، الطرق والعوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية، جامعة دراية أحمد، أدرار، العدد02، 2018

5.عوادي مصطفى وآخرون، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد02، العدد01، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2019

6.قلي محمد، بلول فهيمة، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، جامعة بومرداس، 2018

7.كويدمي محمد أمين، بوضياف سامية، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية ،مجلة دراسات جبائية ،المجلد 8، العدد2، جامعة البليدة 2020

8.لكحل عائشة، التكييف القانوني للدعوى الضريبية، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد10، العدد 2،جامعة الجزائر1، 2019

9.لواج عبد الرحيم، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة، مجلة أوراق اقتصادية، العدد2، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2018

10. مالح سعاد، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، العدد4 جامعة جيلالي ليابس، سيدي بعباس، 2016

11. محتال فلة، بساس احمد، أثر تطبيق نظام التصريح الإلكتروني في الرقابة الجبائية الشكلية، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 11، العدد 02، جامعة الأغواط، 2020

- القوانين، المراسيم والقرارات:

1.دستور الجزائر1996، المعدل بموجب القانون رقم 02-03 المؤرخ في 10أفريل 2002، القانون 08-19 المؤرخ في 15نوفمبر 2008، والقانون رقم 16-01 المؤرخ

في 06-03-2016، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد14، بتاريخ 07-03-2016

2.قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2023

3.قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، بتاريخ 27-07-2008

4.القانون رقم 09/08المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية، الجريدة الرسمية العدد21، 2008

5.المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 18-09-2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة بتاريخ 24-09-2006

6.قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21-02-2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية رقم 20 الصادرة بتاريخ 29-03-2009

- **الدلائل:**

1. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتحقيقات، الجزائر، 2023
2. ميثاق المكلفين بالضريبة حقوقكم والتزاماتكم، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010

- **المحاضرات**

1.قاشي يوسف، مطبوعة محاضرات مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة البويرة، 2014-2015

2. دوداح رضوان،محاضرات مقياس قانون الضرائب، مطبوعة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر 3 ،2020-2021

ثانيا: المراجع بالفرنسية

1. Instruction n°04/2012, oriontations stratégique du contrôle fiscal, république algérienne démocratique et populaire , direction génerale des impots, 26/12/2012

2. La lettre de la DGI n°64/2012. **Le contrôle fiscale :point d'etapes et oriontation stratégique,** république algérienne démocratique populaire, ministere des finances

3. Bulltein d'information de la dgi n° 70/2013. **Vérification ponctuelle, une nouvelle procédure de contrôle ciblé**, Ministère des finances, Direction générale des impôts, Alger .P 02.